
**TEMPI STORICI E TEMPI AZIENDALI:
ASPETTI METODOLOGICI E CONSEGUENZE OPERATIVE
OVVERO
LA MATRICE STORICA DEGLI STUDI E DELL'OPERATIVITÀ
AZIENDALE IN ITALIA DALLA SUA UNIFICAZIONE AI GIORNI
D'OGGI**

**HISTORICAL AND BUSINESS TIMES: METHODOLOGICAL ASPECTS
AND OPERATIONAL CONSEQUENCES OR THE HISTORICAL MATRIX
ON FIRMS' STUDIES AND MANAGEMENT IN ITALY FROM ITS
UNIFICATION TO NOWADAYS**

Giuseppe Catturi

RESUMEN

La metáfora de los “organismos vivos” es la manera más efectiva de estudiar las organizaciones. Este planteamiento, llamado Teoría Organicista, considera la empresa como una red de relaciones entre la empresa y las personas que actúan en su entorno. Las empresas se comunican a través de diferentes lenguajes y signos. En nuestro análisis prestaremos una atención particular a dos medios de comunicación de las empresas: los bienes y servicios, y los datos contables.

Los bienes tienen su semántica propia; suministran información sobre materiales, tecnología, procesos y contextos en los que han sido producidos y utilizados.

Los datos contables son signos que representan la acción comunicativa de las empresas. Los estados financieros comienzan a hablar con significados y tonos renovados.

En el Balance se ofrece un anticipo del futuro de la empresa en tanto se muestran las potencialidades que la empresa posee y usa. En cambio, en el estado de Pérdidas y Ganancias se muestra el pasado reciente de la empresa.

Tiene que hacerse un fuerte énfasis tanto en las relaciones de la empresa con su entorno, como en el valor añadido como medida cuantitativa capaz de representar su dimensión.

La investigación debe profundizar en los aspectos éticos y en el comportamiento de las empresas al objeto de comprender sus “almas”.¹

¹ Queremos acentuar aún más la elección del periodo en que hemos centrado la investigación. En este momento, de hecho, se está preparando la celebración, con especial énfasis en el próximo año, de una ocasión verdaderamente histórica. Este es el 150 aniversario de la unificación de las instituciones políticas y

ABSTRACT

The metaphor of the “living organisms” is the most effective one to study organisations.

This approach, called “Teoria Organicistica”, considers a firm as a net of relationships between the firm and the actors operating in its environment.

Firms communicate by using different languages and signs. In our analysis, particular attention will be paid to two firms’ means of communication:

goods/services and
accounting data.

Goods have their own semantics; they provide information on materials, technologies, processes, and contexts where they have been produced and used.

Accounting data are signs representing a firm’s communicative actions. Financial Statement starts to talk with renovated meanings and tones.

In the Balance Sheet a forecast of the firm’s future is provided by showing the potentialities the firm has to use; instead, the Profit and Loss Statement shows the recent past of a firm.

A strong emphasis has to be putted both on the relationships between a firm and its environment and the Value Added as the quantitative measure able to represent such dimension.

Research work has to deepen the ethical and behavioural meanings of firms, to understand their “souls”.

PALABRAS CLAVE:

Historia de las instituciones contables, historia de las teorías y objetivos de las empresas, maestros italianos en el estudio de la contabilidad

KEYWORDS:

Accounting institutions history, History of firms' theories and objectives, Italian masters in accounting studies

SOMMARIO: 1.- L’idea. 2.- Periodi storici e prevalenti teorie aziendali. 3.-La teoria contrattualistica e quella agenziale. 4.- La teoria sistemica e quella istituzionale. 5.- La teoria organicistica. 6.- Il pensiero scientifico dei maestri a supporto delle teorie aziendali. 7.- Correlati cambiamenti dell’ambiente di riferimento, delle tipologie aziendali e dei loro fini socio - economici 8.- Il presupposto teorico al mutare dei sistemi di scritture contabili. 9.- Tipologia aziendale e “attore” che la caratterizza. 10.- Considerazioni di sintesi.

1. L’idea

I periodi storici vissuti da una qualunque comunità di persone si caratterizzano per una molteplicità di circostanze e di fattori. Fra questi rammentiamo non solo la condivisa griglia dei valori etici, a cui i suoi componenti riferiscono i comportamenti assunti, oppure le istituzioni politiche e quelle sociali che la comunità si è data, ma anche gli orizzonti scientifici circoscritti dagli studi effettuati e dalle direttrici di indagine intraprese dai ricercatori che

administrativas del Estado italiano. Este estudio es nuestra contribución a las numerosas iniciativas que actualmente se están realizando.

compongono quella stessa comunità e, quindi, dalle scoperte realizzate e dalle innovazioni promosse nell'ambito del suo perimetro sociale.

Assumendo questo orientamento di analisi possiamo ritenere perfino le intuizioni e le idee che si manifestano e si affermano in campo aziendale come altrettanti elementi che caratterizzano il succedersi dei tempi storici, insieme alle teoriche che ne derivano e che vengono via via proposte alla riflessione degli analisti. Sono quelle teoriche che supportano le fattispecie aziendali, ognuna delle quali è strumento specifico e particolare impiegato dalle persone appartenenti alle comunità sociali per operare in ambito economico.

In effetti, le tipologie delle aziende e le teorie che ne sottendono la formazione, l'operatività e la crescita sono anch'esse valori storici che la collettività predispone per raggiungere i valori ideali a cui costantemente si ispirano le iniziative e le relazioni sociali attivate dai suoi componenti².

Prendendo spunto dalle considerazioni appena presentate, vorremmo disegnare la traiettoria di sviluppo realizzata dagli studi economico – aziendali nel nostro Paese. Così facendo, giungeremo alla configurazione di quella che potremmo considerare come la “matrice storica degli studi e dell'operatività aziendale in Italia”.

La matrice, in verità, si presenta come una vera e propria “mappa di orientamento” per quanti si avviano agli studi aziendali italiani od intendono ripercorrerne le direttrici di cambiamento. Essa, infatti, consente al lettore di posizionarsi su un determinato momento storico, o su uno specifico concetto di azienda, oppure su una particolare funzione operativa ed il suo correlato organo aziendale e di seguirne, passo passo, il processo evolutivo, attraversando le fasi ed i periodi temporali che hanno cadenzato non solo la storia dell'universo economico - aziendale del nostro Paese, ma anche quella dell'intera comunità sociale nazionale, giungendo fino all'attuale tempo storico ed alla cultura aziendale che oggi lo caratterizza.

Le riflessioni che proponiamo prendono avvio dalla metà del XIX secolo, all'incirca dall'inizio dello Stato unitario (1861), per non allontanarci troppo dai tempi che viviamo, e giungono gradatamente ai giorni d'oggi. La carotizzazione culturale che effettueremo nella storia aziendale del nostro Paese, pertanto, non sarà spinta troppo in profondità, ma, comunque, quanto andremo a delineare appare di per sé congruo a rappresentare il processo evolutivo che in un tempo storico sufficientemente ampio si è verificato nel mondo

² Nel concetto di valore storico comprendiamo l'insieme delle “opere” apprezzate positivamente e realizzate dall'uomo come soggetto della storia. Quelle opere rappresentano la testimonianza e la concreta realizzazione dei reiterati tentativi di adesione al sistema dei “valori ideali” a cui l'uomo ispira costantemente la propria attività, dirigendola, appunto, alla realizzazione di valori storici. Quest'ultimi, pertanto, si esprimono nella multiforme tipologia dei beni fabbricati e dei servizi resi, quale espressione dell'operare economico, ma anche nell'ampia configurazione dei comportamenti umani collocabili ora nella dimensione religiosa, ora in quella politica, giuridica, artistica, sportiva, turistica, etc. È valore storico, insomma, tutto quanto contribuisce a modulare la cultura delle comunità sociali, i cui modelli perennemente si rincorrono senza mai giungere ad una loro definitiva composizione e struttura (Catturi, 2002).

economico, in generale, ed in quello aziendale, in particolare, limitatamente all'ambiente culturale italiano³.

2. Periodi storici e prevalenti teorie aziendali

Rammentando i vincoli e le limitazioni che poniamo all'indagine, sia temporali che di ambiente, sembra opportuno avviare le nostre riflessioni esponendo l'evoluzione di uno degli elementi più significati della cultura economico - aziendale, cioè delle teorie interpretative del fenomeno azienda. L'indagine tende a mostrare il succedersi di quelle teorie lungo la linea del tempo, talvolta intrecciandosi e sovrapponendosi fra loro, caratterizzando, comunque, differenti comunità scientifiche e successive fasi storiche.

L'intero arco temporale che intendiamo indagare, cioè dall'avvenuta unità politico - amministrativa dello Stato Italiano ai giorni d'oggi, ci appare, pertanto, suddivisibile in tre periodi, ognuno caratterizzato dall'esplosione e dal diffondersi di una specifica teoria aziendale. Ciò che intendiamo prospettare, allora, è una sorta di corrispondenza biunivoca fra il periodo storico considerato e la teoria aziendale che lo caratterizza. Così, l'avvio dell'indagine richiama la cosiddetta

teoria "contrattualistica", il cui periodo di massima diffusione, nell'ambiente scientifico - culturale italiano, si sviluppa dalla seconda metà del XIX fino al primo quarto del XX secolo.

Quel concetto e quel modo di pensare viene significativamente recuperato nel tempo che viviamo, e in ambienti non solo giuridici, con la cosiddetta teoria "agenziale".

Alla concezione contrattualistica dell'azienda segue la

teoria "sistemica", la quale inizia la sua diffusione in Italia all'incirca dal secondo quarto del XX secolo ed ancora oggi trova forti sostenitori, soprattutto nella concezione più aggiornata di teoria "istituzionale"; ed infine la

teoria "organicistica", la quale, dalla seconda metà del XX secolo, continua ad interessare un numero sempre più vasto di aziendalisti, caratterizzando in modo significativo i tempi scientifici attuali e propagandosi con rapidità impensabile anche in ambienti culturali internazionali⁴.

³ Desideriamo evidenziare un'ulteriore motivazione della scelta dell'arco temporale su cui abbiamo concentrato l'indagine. In effetti, negli ambienti socio - politici e scientifici del nostro Paese, in questo momento fervono i preparativi per celebrare, con particolare enfasi l'anno venturo, una ricorrenza veramente storica. Si tratta del 150° anniversario dell'unificazione politico - amministrativa ed istituzionale dell'Italia. Questo studio, pertanto, rappresenta il nostro contributo alle iniziative di vario genere che si stanno avviando in memoria di quell'evento.

⁴ La teoria organicistica è ormai patrimonio degli studi aziendali e sta conquistando spazi e consensi sempre più ampi anche nell'ambiente scientifico anglo - sassone, oltre che, è naturale, in quello latino. Su di essa, infatti, si concentra l'attenzione e l'interesse degli aziendalisti che risultano attratti da una visione umanistica dell'attività economica per troppo tempo lasciata in balia di un "freddo" e "agnostico" tecnicismo. A tale riguardo si veda, fra gli altri: Kauffman (1995); Stacey (1996); Morgan (1997); De Geus (1997); Haeckel e Slywotzky (1999); Haeckel (2000).

Da quanto appena scritto, si evince immediatamente che quelle posizioni teoriche non appaiono sullo scenario culturale ed operativo italiano in rigorosa successione temporale. Non è possibile, infatti, individuare un momento puntuale di travalico, di passaggio, ovvero di sostituzione di una consolidata teoria con una più convincente. Ognuna di esse gode degli apprezzamenti e delle risonanze scientifiche, più o meno entusiastiche, che si manifestano, ora qua ora là, in differenti aree territoriali ed in diversi ambienti culturali. Può accadere, infatti, che una qualunque delle teorie, a cui abbiamo fatto riferimento, si comporti come una specie di “fiume carsico”⁵: la teoria, generata in un certo momento e in un certo ambiente, viene accettata, condivisa, diffusa, sviluppata e, dopo essere giunta alla sua maturità concettuale ed operativa, gradatamente declina, malgrado il sostegno dei suoi più accesi fautori. Quella teoria, allora, viene confinata nel campo degli studi storici, perché oramai soppiantata dal prevalere di una nuova posizione teorica più rispondente alle motivazioni culturali ed agli aspetti operativi del tempo vissuto.

Una vicenda simile è stata vissuta, ad esempio, dalla teoria contrattualistica, la quale, quasi all’improvviso, ritenuta scomparsa dal panorama scientifico, è riaffiorata, sollecitata dalla violenza degli eventi vissuti dalla comunità sociale e scientifica, basandosi su nuovi presupposti fatti emergere dalla vivacità intellettuale degli studiosi, la quale consente di interpretare e di dominare con maggiore efficacia i cambiamenti in atto dello scenario economico e sociale.

Per questo motivo, è possibile che in uno stesso momento storico coesistano più teorie, le quali costituiscono, pertanto, la matrice di differenti scuole di pensiero e, quindi, di diversi approcci e percorsi dottrinali. Nell’attualità, infatti, nel nostro Paese è possibile constatare la contemporanea esistenza di distinti ambienti scientifico – culturali in cui predominano differenti scuole di pensiero, ognuna delle quali risulta aderente alla teoria contrattualistica/agenziale, oppure a quella sistemica, alla teoria istituzionale ed anche a quella organicistica.

3.La teoria contrattualistica e quella agenziale

La posizione teorica che si è manifestata e diffusa, relativamente al primo arco di tempo considerato, cioè quella “contrattualistica”, si fonda sul presupposto, neppure rigorosamente esplicitato in termini scientifici, che le aziende possono vivere e svilupparsi solo comunicando con gli “attori ambientali”. Ognuna di esse, infatti, è polo da cui partono o su cui convergono un insieme di relazioni, alcune delle quali assumono carattere economico – finanziario, ma tutte doverosamente composte in un quadro giuridico preordinato. In effetti, qualunque relazione interaziendale deve essere instaurata e modellata seguendo opportune regole, conformandosi alla tipologia espressamente prevista dall’ordinamento giuridico vigente nell’area territoriale in cui essa si manifesta: solo nel rispetto di tale vincolo quella relazione può produrre gli effetti giuridici attesi.

⁵ Quanto descritto nel testo si verifica in qualunque area disciplinare.

In conseguenza di quanto appena convenuto, l'azienda, allora, è un "insieme coordinato di contratti (di rapporti giuridici)" messi in essere per realizzare una determinata attività economica e per raggiungere il fine che i promotori di quella attività hanno prefissato. In una simile ottica di analisi è naturale che l'attività aziendale esercitata e l'obiettivo che con essa si intende raggiungere devono essere possibili, ma soprattutto leciti, cioè compatibili con le norme previste dal vigente ordinamento giuridico - legislativo.

Una tale posizione concettuale esalta, senza alcun dubbio, la dimensione giuridica dell'azienda, tanto da farla diventare un vero e proprio istituto con rilevanza codicistica⁶. Quelle norme regolamentano non tanto l'unitaria struttura dell'azienda, ancora non culturalmente percepita, quanto piuttosto i suoi singoli comportamenti e le possibili finalità raggiungibili, insieme alla documentazione che deve essere predisposta da chi di dovere, per rendere testimonianza, nei momenti prefissati, al soggetto giuridico ed a quello economico dell'azienda dei risultati conseguiti con l'attività esercitata. Del resto, ogni comportamento aziendale ha rilevanza tecnica, economico - finanziaria, politica, ma anche giuridica, generando diritti ed obbligazioni: è questo il motivo in relazione al quale quei comportamenti devono essere configurati secondo le fattispecie previste dall'ordinamento giuridico vigente nell'ambiente di riferimento⁷.

Così, tutte le operazioni di gestione esterna, cioè quelle relative all'acquisto dei fattori di produzione ed alla vendita dei beni fabbricati o all'apprestamento dei servizi, ma anche quelle che attengono alla gestione interna, ovvero agli atti di utilizzo delle risorse patrimoniali disponibili, hanno il loro rigoroso riferimento in specifiche disposizioni di legge.

È naturale che ogni comportamento umano faccia riferimento alla norma giuridica: per confermare la bontà, la validità e la certezza dell'azione intrapresa, per condividere i presupposti che consentano il raggiungimento dei previsti risultati, qualunque sia la loro natura e, quindi, anche di quelli economici, finanziari o patrimoniali, per opporre o per documentare ai terzi i risultati medesimi, etc.

Una simile posizione concettuale ha avuto in Francia la sua originaria proposta, diffondendosi rapidamente, per motivazioni politiche, istituzionali ed amministrative, nella seconda metà del secolo XIX, anche nel nostro Paese, il quale, allora, iniziava, titubante, il difficile percorso dell'unione di popoli portatori di culture molto diverse fra loro⁸.

⁶ Si tratta del Codice di Commercio del 1882. L'art. 8 dichiarava: "sono commercianti coloro che esercitano atti di commercio per professione abituale e le società commerciali". L'art. 3 dello stesso Codice elencava una serie di ventiquattro atti di commercio, tali, cioè, da attribuire la qualifica di commerciante a chi li compiva abitualmente.

⁷ Sulle differenti "dimensioni" dell'azienda, si veda, in particolare: Catturi (1971 e 1974).

⁸ L'influenza francese sull'assetto politico - amministrativo e giuridico del nostro Paese consegue direttamente dalla prevalenza e dalla diffusione della cultura di Casa Savoia che le vicende politiche la pongono a regnare dal 1861 sulla neonata Italia. Sull'argomento si veda, fra gli altri: Catturi (2009a).

Il piano concettuale ed operativo appena delineato costituisce l'inevitabile presupposto su cui poggiare una correlata e consequenziale "teoria contabile", alla quale dedicheremo più avanti specifiche ed ampie riflessioni.

Sul momento è sufficiente notare che la visione contrattualistica dell'azienda trova immediato riscontro, nel campo delle dinamiche contabile, nella cosiddetta "teoria personalistica dei conti". Tale teorica risponde alla necessità che gli attori aziendali debbano seguire, documentare e giustificare l'uso delle risorse che sono state loro assegnate in amministrazione e del cui efficace ed efficiente impiego, pertanto, sono direttamente responsabili.

La responsabilità appena evocata assume, senza dubbio, valenze giuridiche, ma anche morali⁹. Si delinea così un quadro di armoniosa composizione: la posizione teorica che vede l'azienda come "insieme di contratti" si concretizza documentalmente nella "teoria personalistica" dei conti, la quale esalta e rende palese la "responsabilità giuridico - morale" assunta dagli attori aziendali nell'uso dei beni patrimoniali disponibili per l'esercizio dell'attività economica.

In verità, tanto nei periodi di normalità istituzionale e di tranquillità sociale che in quelli caratterizzati da confusione di valori etici e da crisi socio - economiche, indipendentemente dalla loro virulenza e profondità, si ricorre a certezze incontrovertibili e collettivamente accettate, cioè ad un sistema di norme, più o meno organico e condiviso.

Tutte le manifestazioni di vita delle persone, sia fisiche che collettive, come le aziende, risultano, pertanto, "incapsulate" dalla legge che ne costituisce il rigoroso quadro di riferimento. La legge diventa sovrastruttura e struttura che tutto prevede e disciplina, selezionando il possibile dall'impossibile, il giusto dall'ingiusto, il lecito dall'illecito. Essa è considerata il supremo ordinatore delle iniziative di ogni soggetto, individuale o collettivo, che vive in una determinata comunità ed il costante termine di paragone dei comportamenti che egli adotta nella pratica giornaliera.

Una simile posizione concettuale, tuttavia, e lo si sperimenta quotidianamente, appare asincrona rispetto al continuo ed al rapido divenire della storia umana, alla immediata percezione delle novità situazionali, all'effervescenza degli eventi, alle alternative di scelta possibili, pur rimanendo nel campo della pura razionalità. In definitiva, il sistema delle leggi annulla la personalità e la specificità degli individui, appiattisce le diversità, disconosce la fantasia che viene incanalata in schemi prefissati, rende quasi impossibile l'innovazione: la norma acquieta, stabilizza, appiattisce, uniforma, rende anonimi.

Chi può dire di possedere il carisma della lungimiranza, in modo da prevedere gli sviluppi socio - economici della popolazione tanto da preordinarne la definizione legislativa? Chi può pretendere di poter essere sintesi avveduta di sensazioni, prospettive, attese, speranze

⁹ Ben più importante della norma di legge, tuttavia, appare la definizione, la diffusione e la condivisione fra gli attori economici di codici morali di comportamento, senza i quali perfino le norme giuridiche appaiono deboli e inefficaci.

di un'intera comunità di persone? Crediamo che nessun legislatore possa mai essere così illuminato, soprattutto in un tipo di società in rapida evoluzione come quella di cui facciamo parte.

La norma, di per sé, disciplina e configura situazioni ed eventi che si sono ripetutamente verificati e che l'esperienza richiede di uniformare e di definire nelle ricadute giuridiche; ma quale norma anticipa gli eventi? Quale norma può prefigurare situazioni, di cui è impossibile prevedere le modalità di manifestazione, anche se essa viene costruita ed adottata in modo democratico e non autoritario?

La teoria contrattualistica dell'azienda, allora, è da non condividere e da rifiutare? Certamente no! Essa è sicuramente vera, ma, a nostro parere, solo in modo parziale, nel senso che coglie un solo aspetto del complesso fenomeno aziendale. Nessuno può disconoscere che qualunque rapporto interaziendale debba essere configurato nella fattispecie prevista dal vigente ordinamento giuridico, ma quante volte ci troviamo di fronte a nuove situazioni e tipologie operative che occorre definire e disciplinare per similitudine e non per esplicita e concreta previsione legislativa!

La teoria contrattualistica dell'azienda, dopo la sua iniziale diffusione e generale accettazione da parte degli attori aziendali, dal secondo quarto del XX secolo non rappresenta più, almeno negli studi economico – aziendali del nostro Paese, un prioritario riferimento di studio. Quella concezione dell'azienda, tuttavia, che appariva definitivamente sopita, ritenendola oramai oggetto di studio della storia delle istituzioni aziendali e delle teorie contabili, è riemersa in nuova forma, allorché è stata proposta, verso la metà degli anni '80 del '900, ed ancora in ambito giuridico, l'interpretazione “agenziale” del concetto di azienda e del modo di operare di tale entità socio - economica.

Quest'ultima posizione teorica vuol presentare l'unità aziendale, con particolare riferimento a quella costituita in forma societaria, come estrinsecazione specifica di una relazione che si configura nella fattispecie del contratto di “mandato”, in relazione al quale i manager si obbligano a compiere uno o più atti giuridici per conto degli azionisti (rif. art. 1703 cod. civ.), o di “agenzia”, per cui i manager assumono stabilmente l'incarico di promuovere, ancora per conto degli azionisti, la conclusione di contratti in un'area territoriale determinata, ricevendo una retribuzione più o meno ancorata ai risultati raggiunti (rif. art. 1742 cod. civ.).

Non c'è dubbio che una simile posizione poggia su sicure basi concettuali e può aprire feconde riflessioni a quanti si interessano degli aspetti concernenti la responsabilità “giuridica” conseguente all'esercizio dell'attività aziendale. Ciò soprattutto in relazione ai rapporti che si vengono ad instaurare fra coloro che apportano il capitale di rischio, cioè il soggetto economico, ovvero i proprietari, ed i manager e, per conseguenza, sul piano della responsabilità “fiduciaria” assunta da quest'ultimi nei confronti, appunto, del soggetto economico dell'azienda da essi diretta.

Non sembra che tale base concettuale possa esaurire l'interpretazione del fenomeno aziendale nella sua interezza e nei suoi molteplici aspetti socio - economici¹⁰. In effetti, che la responsabilità fiduciaria dei manager si manifesti solo verso coloro che apportano il capitale di rischio appare presupposto veramente limitante e limitato. Perché non considerare anche gli altri componenti della comunità aziendale che subiscono gli effetti delle loro decisioni? Ed i molteplici interlocutori dell'azienda, esterni al proprio perimetro organizzativo, ma comunque coinvolti nella sua attività e destinatari dei risultati da essa raggiunti?

Non aderiamo ad una visione culturale – operativa che vorrebbe i manager operare nel solo interesse dei proprietari, mentre, in contrapposizione, le organizzazioni sindacali si caricherebbero dell'interesse degli altri lavoratori aziendali: troppo diverso il potere decisionale dei due attori e, in fondo, chi pensa in modo disinteressato all'azienda, al suo sviluppo ed alla sua indipendenza¹¹?

I manager, in definitiva, sono titolari di un rapporto di fiducia attribuito loro non solo dai proprietari dell'azienda, ma anche dai dipendenti dell'azienda medesima, i quali mettono nelle loro mani le sorti delle proprie famiglie, dagli enti finanziatori che si sono mostrati interessati ai progetti d'investimento aziendali e li hanno supportati fiduciosi, dai fornitori di beni e di servizi che hanno creduto ai processi di produzione che l'azienda intendeva sviluppare e dalle istituzioni politico – amministrative del territorio di riferimento che hanno visto nell'unità economica, di cui i manager dirigono le traiettorie di sviluppo, un mezzo efficace per diminuire le tensioni sociali ed accrescere la qualità della vita dei cittadini governati.

¹⁰ “E’ stata avanzata, non da ultimo anche in Italia, l’argomentazione stringente che i dirigenti d’impresa sono impegnati a perseguire l’esclusivo interesse degli azionisti e, in quanto di ciò responsabili, sono vincolati all’obbligo di massimizzare i profitti. Deviare da tale finalità potrebbe apparire moralmente giusto, ma secondo questo punto di vista equivarrebbe a disertare le responsabilità morali del mandato ad amministrare e della tutela degli interessi affidati.

Questo approccio all’etica della finanza e degli affari ha una sua logica stringente e precisa e offre il notevole vantaggio di non dipendere dalla validità o dalla rilevanza di un qualche modello particolare elaborato dalla teoria economica. Esso poggia semplicemente sulla responsabilità diretta, di cui si ritiene siano investiti i dirigenti e gli altri amministratori, a fare ciò che hanno avuto mandato di fare” (Sen, 2000: 71).

¹¹ Una simile posizione prefigura un dualismo nei portatori di interessi che non esaurisce la definizione del problema accennato nel testo della rappresentanza del potere e della responsabilità dei risultati raggiunti. Basta riflettere al fatto che i manager pensano molto a se stessi ed a pattuire con la proprietà modalità retributive fortemente dipendenti dai risultati gestionali conseguiti nel breve termine, quando invece le decisioni strategiche correlate alle mutazioni ambientali producono effetti solo nel medio – lungo andare.

“Per quanto attiene alla responsabilità dei dirigenti, si instaura così una separazione tra gli azionisti e i proprietari da un lato e il resto del mondo dall’altro... La responsabilità viene fatta dipendere dalla distinzione tra un gruppo particolare e tutti gli altri gruppi. Ci si può chiedere, tuttavia, perché la responsabilità debba essere fondata su tale specifica separazione. In un’impresa sono in gioco i destini di molti, e diversi gruppi di persone, e molti sono quelli che affidano un mandato fiduciario alla direzione d’impresa: tra questi, i lavoratori non meno degli azionisti. Il fallimento di un’impresa è una tragedia per molti, inclusi i lavoratori, e non solo per i proprietari del capitale” (Sen, 2000: 72).

Non si comprende, pertanto, perché l'interesse dei proprietari debba essere considerato preminente nel valutare la responsabilità dei manager, quando, è sotto gli occhi di tutti la responsabilità globale che essi assumono nei confronti dei molteplici gruppi di interesse, enti ed istituzioni che cooperano per consentire all'azienda da essi diretta di assolvere alla propria funzione nel tempo, ma soprattutto nei confronti dei componenti della comunità aziendale.

4. La teoria sistemica e quella istituzionale

Mentre la teoria contrattualistica affievolisce la sua importanza dottrinale e la sua influenza operativa, negli studi aziendali, sviluppatasi nella nostra Italia nel secondo quarto del secolo XX, viene formulata ed inizia a diffondersi una diversa posizione concettuale che vede l'azienda come "sistema", cioè come "insieme coordinato di risorse umane e materiali destinato al raggiungimento di un determinato obiettivo".

L'affievolimento dell'importanza della teoria contrattualistica a vantaggio di quella sistemica è dipeso, in larga misura e a nostro parere, dalla diffusione e dal prevalere della cultura tecnico – scientifica rispetto a quella tradizionale di natura giuridica, oltre che, e lo analizzeremo più avanti, ai notevoli cambiamenti verificatisi nello scenario socio – economico del nostro Paese.

D'altra parte, la formulazione e l'affermazione di un'ottica sistemica nello studio dell'azienda ha entusiasmato gli analisti di quel fenomeno ed i molteplici operatori del settore, poiché essa ha consentito di sintetizzare e correlare grandezze quantitative, eventualmente espresse in termini monetari, legandole fra loro e posizionandole in un unico sistema di cui è possibile individuare e misurare le parti, le reciproche dipendenze funzionali, ma anche l'unitarietà dell'insieme.

Il riferimento sistemico è sempre stato presente nell'interpretazione del fenomeno aziendale, ma non c'è dubbio che l'allargamento delle indagini di ragioneria verso orizzonti culturali non esclusivamente contabili e l'operare degli addetti all'amministrazione a fianco dei responsabili dei processi tecnici di lavorazione hanno indotto quest'ultimi non solo a ridefinire la propria posizione funzionale, ma soprattutto a correlare la funzione da essi assunta alle altre che vengono svolte nell'ambito della medesima azienda. Quei tecnici, pertanto, sono stati indotti ad imparare il linguaggio contabile e ad attribuire valenza strategica ai risultati dell'interpretazione dei dati che emergono dal sistema delle rilevazioni di conto, nonché ad apprezzare le ricadute organizzative derivanti dai processi di produzione che si intendono realizzare all'interno del perimetro aziendale.

Gli studiosi dell'area ingegneristica, dunque, non solo hanno iniziato a comprendere le potenzialità decisionali delle grandezze aziendali tradizionalmente trattate dai ragionieri, ma si sono dedicati a comporle in modelli matematici, in modo da enfatizzare le correlazioni e le interdipendenze fra quelle medesime grandezze e ad ipotizzarne le dimensioni od i montanti per giungere a prefissati obiettivi economico – finanziari, apprezzando la probabilità del loro verificarsi.

In definitiva, si è attivato un significativo processo di reciproca fecondazione culturale fra i due più importanti attori aziendali: da una parte, i gestori, i quali ricercano i modi più efficaci ed efficienti di acquisizione dei fattori di produzione e di diffusione del valore “creato” e, dall’altra, gli ingegneri che individuano ed impiegano la tecnologia più efficace ed efficiente nei processi di lavorazione, nel generare e dirigere le direttrici dei flussi informativi e nel predisporre strumenti e meccaniche di controllo dei processi di produzione realizzati.

Una simile visione concettuale ed operativa ha contribuito largamente all’implementazione di alcune aree di studio prima appena avvertite. Ci riferiamo agli studi di tipo organizzativo, a quelli inerenti la ricerca, l’impiego e la composizione più opportuna delle masse finanziarie, relativamente alle loro possibili fonti ed alle quantità acquisibili all’economia dell’azienda, o a tutti quegli strumenti decisionali che rientrano nella cosiddetta “ricerca operativa” o nell’area di ricerca relativa ai “modelli dinamici”.

Il limite di una simile visione concettuale, tuttavia, è rappresentato dal fatto che i sistemi aziendali studiati hanno la caratteristica di essere sistemi “chiusi”, cioè definiti e stabili in determinate circostanze di tempo e di luogo. Simili strutture, infatti, assolvono ripetutamente alla medesima funzione e tendono al raggiungimento di un determinato fine e non ammettono cambiamenti morfologici ed operativi che non siano espressamente previsti da piani di ampliamento modulare.

L’azienda, invece, è inserita ed opera in un ambiente continuamente mutevole, dal quale riceve ripetutamente stimoli al cambiamento che recepisce adattandosi alle nuove configurazioni di contesto.

Tale ovvia constatazione ha portato a proporre l’azienda come un sistema “aperto”, capace cioè di ricevere stimoli ambientali e ad essi rispondere, più o meno efficacemente, con cambiamenti tanto nella sua morfologia che nella sua fisiologia. È questo, tuttavia, un concetto di azienda che enfatizza una visione meccanicistica della combinazione a fini produttivi delle risorse disponibili, i cui livelli di efficienza e di efficacia nel loro uso è resa massima utilizzando appieno le potenzialità di analisi dello strumento matematico - statistico, consentendo esso di risolvere, almeno sulla carta, qualunque problema di massimizzazione¹².

¹² Del resto, non mancano studiosi che vedono l’azienda come la soluzione di un problema combinatorio. A tale riguardo Guido Ponzanelli, nel descrivere le possibili correlazioni esistenti fra gli studi di Ricerca Operativa e quelli di Ragioneria generale ritiene che “Per una sistemazione ordinata delle applicazioni della R.O. ai problemi della gestione d’impresa, ci riferiamo a tre ordini di quei problemi, secondo che essi

I) risentono prevalentemente dell’effetto del caso, e che chiameremo appunto *problemi aleatori*;
II) determinano prevalentemente situazioni combinatorie, e che chiameremo *problemi combinatori*;
III) sorgono in situazioni concorrenziali, e che chiameremo *problemi concorrenziali*.”

Ponzanelli (1977: 1039) citando Faure e Kaufmann (1965: 444 e segg.).

Già Egidio Giannessi aveva osservato che “L’azienda, oltre essere una unità dell’ordine economico generale, dotata di vita propria e riflessa, è anche un sistema di operazioni, promanante dalla combinazione di particolari fattori e dalla composizione di forze interne ed esterne.

L’ordine sistematico è caratterizzato dal continuo avvicinarsi di combinazioni ognuna delle quali è differente da quelle precedenti....L’ordine combinatorio è caratterizzato dal fatto che, quando uno qualsiasi dei fattori

Dunque, l'azienda, per coloro che condividono la teoria sistemica, può essere ricondotta ad un modello matematico, le cui grandezze in gioco possono essere opportunamente dimensionate in modo da raggiungere il risultato atteso nella misura più elevata possibile¹³.

Se non che, l'efficace definizione di un qualunque modello matematico richiede che le singole grandezze impiegate nella sua composizione siano stabilmente dimensionate e siano chiaramente individuate le relazioni che le legano reciprocamente. Più ampio è il campo di variazione dell'intensità o della misura di quelle grandezze o della frequenza degli eventi considerati, nonché più ampia risulti la possibile relazione fra grandezze gestionali e patrimoniali e minore è la precisione raggiunta nel conseguire l'obiettivo prefissato. Così, nel campo delle aziende, il sistema delle risorse che le costituiscono deve essere chiaramente definito e non mutare nel tempo, altrimenti non è possibile individuare, con accettabile precisione, l'atteso risultato economico – finanziario. Ma così non è: l'azienda rifugge dalla fissità organizzativa e gestionale, essendo entità continuamente mutevole, ne va della sua esistenza.

In questa prospettiva, d'altra parte, l'uomo con la sua storia, la sua fantasia, le sue speranze ed i suoi valori, costituisce una variabile difficilmente dominabile che rende imprecisa, per conseguenza, qualunque definizione matematica del sistema azienda e degli obiettivi da essa perseguibili.

Gli effetti di una simile constatazione possono indurre ricercatori senza scrupoli ad effettuare manipolazioni genetiche sull'essere umano, in modo da renderlo elemento docile e disponibile a qualunque attività: manipolazioni sempre possibili, ma da aborrire senza riserve. I pericoli dell'accettazione incondizionata dell'orientamento sistemico nel pensare e nel condurre l'azienda devono essere presenti in tutti coloro che lo enfatizzano, anche se l'attrazione che esso esercita sugli studiosi del fenomeno azienda appare, per certi versi, irresistibile.

In effetti, un tale modo di pensare, oltre a ridurre l'uomo a mero componente di un unitario complesso meccanico, porterebbe a ritenere indipendente il sistema azienda perfino dal contesto in cui essa è inserita. Se ciò fosse vero, si potrebbero clonare aziende perfettamente uguali all'originale ed inserirle operativamente in contesti diversi, o si potrebbe modificare la dimensione delle parti o la configurazione dell'insieme predisposto all'origine in relazione all'obiettivo da raggiungere, pur mantenendo l'identico livello di efficienza raggiunto.

subisce una variazione, la combinazione perde il primitivo significato senza che sia possibile effettuarne la ricostruzione in termini di proporzionalità". Giannessi (1957: 41 - 42)

¹³ "La formulazione in termini matematici dei fatti della gestione d'impresa è stata particolarmente conseguenza delle applicazioni matematiche a problemi di tutt'altra natura, quali i problemi di strategia e di tattica militare, soprattutto complicatisi durante la seconda guerra mondiale". Ponzanelli (1977: 44).

Si diffonde, pertanto, il concetto di azienda “modulare”, con la possibilità di variare dalla piccola alla grande ed alla grandissima dimensione solo incrementando il volume o la dimensione delle parti che la compongono: l'imprevedibilità e la fantasia possedute dai componenti della comunità aziendale, nonché le capacità innovative da essi possedute vengono ritenute non opportune e completamente annullate. Così, il sistema azienda potrebbe perfino assumere capacità di autogenerazione e di autoregolazione e, quindi, di autocontrollo, in modo da rispondere al mantenimento di una massa di individui comunque ampia, ridotti quest'ultimi a mezzi funzionali al sistema preordinato dai “conduttori” della comunità medesima e, in definitiva, a soggetti succubi dei pochi regolatori delle dinamiche del genere umano. Il sistema degli strumenti di decisione e di controllo predisposto dall'azienda, in definitiva, potrebbe prevedere l'adozione di particolari strumenti tali da consentire ad essa l'attivazione di opportune attività di omeostasi che tendano al recupero di equilibri funzionali compromessi¹⁴.

Ne consegue che tanto l'orientamento giuridico della teoria contrattualistica che quello matematico - statistico della teoria sistemica concepiscono l'uomo funzionale a tali orientamenti e non viceversa. L'uomo, insomma, soggiace alla legge giuridica od a quella matematica e qualunque suo comportamento viene catalogato come illegale o antifunzionale e, pertanto, da condannare, da escludere o da modificare se non risponde a quanto la legge espressamente richiede o non risulta conforme alle regole fisse dei modelli matematici.

In definitiva, il primo orientamento dottrinale, fra quelli appena presentati, concepisce l'azienda come un insieme coordinato di contratti, cioè di rapporti giuridici instaurati per condurre l'attività aziendale: in tal caso, è naturale che il punto di riferimento incontrovertibile dei comportamenti economici sia la legge.

In base al secondo orientamento, quello sistemico, l'insieme coordinato è delle “parti” costituenti il sistema azienda, individuate per qualità e quantità in modo da consentire il razionale funzionamento del complesso assemblato e raggiungere al massimo grado l'obiettivo previsto. L'uomo, tuttavia, in entrambe le concezioni aziendali non è presente o tutt'al più lo si considera in posizione strumentale, quasi succube, ma mai centrale rispetto alle dinamiche socio - economiche e, quindi, attore decisionale che le origina, destinatario privilegiato dei risultati conseguiti e responsabile di quegli andamenti.

¹⁴ Per omeostasi intendiamo la condizione interna di equilibrio degli organismi animali che assicura una normale attività biologica delle cellule e dei tessuti. Ci sembra particolarmente affascinante e presupposto di estremo interesse scientifico - operativo tentare di applicare un simile concetto a tale attività anche in ambito aziendale; in effetti, il conseguimento di certi risultati economici negativi, la constatazione di tensioni organizzative, di difficoltà nella diffusione dei propri prodotti e servizi in alcuni mercati, il verificarsi di distorsioni nella comunicazione interna, di code e di tempi di attesa nello scorrere di flussi informativi o di materiali sono tutti sintomi di malessere operativo, ma anche, sotto certi punti di vista, testimonianze di tentativi in atto di autoripristino di equilibri perduti che se non raggiunti automaticamente richiedono di attivare iniziative di omeostatica indotta e provocata dall'esterno (Catturi, 2000).

Alla teoria sistemica, comunque, dobbiamo riconoscere una conquista concettuale di rilevante importanza, cioè il riconoscimento dell'interessa dell'azienda e dell'unitarietà del suo modello organizzativo, che supera l'eterogeneità degli attori interni e la frammentarietà patrimoniale della teoria contrattualistica.

È questo il motivo per il quale il sistema dei conti, che una qualunque azienda attiva per memorizzare e dominare gli eventi che ne caratterizzano l'attività e che studieremo in dettaglio più avanti, trova un diverso riferimento operativo rispetto ai precedenti: non più gli attori aziendali (il proprietario, l'amministratore ed i suoi collaboratori, gli agenti ed i corrispondenti come previsto dalla teoria personalistica) e nemmeno gli elementi del patrimonio (come teorizza la teoria materialistica o dei conti a valore), ma l'aspetto economico e quello finanziario dell'attività gestionale e le grandezze che ne sintetizzano le dinamiche, cioè, rispettivamente, i costi sostenuti per l'acquisto dei fattori della produzione ed i ricavi conseguiti con la vendita dei beni fabbricati o dei servizi resi e le correlate uscite ed entrate di mezzi finanziari.

Come fattore di congiunzione fra la teoria sistemica e quella organicistica possiamo porre la teoria istituzionale, largamente diffusa all'estero, ma con magistrali sostenitori, in tempi recenti, anche nel nostro Paese. A tale riguardo avremo modo di rammentare nel proseguo dello studio il pensiero scientifico sia del maestro Gino Zappa che quello del suo allievo Carlo Masini. Le loro posizioni concettuali hanno improntato la cultura aziendale diffusa nel nostro Paese per tutta la seconda metà del XX secolo

Con la teoria istituzionale, si diffonde un concetto di azienda ancor più unitario rispetto a quello sistemico, anche se i poli attorno ai quali continua a ruotare il fenomeno aziendale inevitabilmente sono ancora l'uomo, cioè l'attore aziendale, e la ricchezza, ovvero il suo patrimonio.

5. La teoria organicistica

Il rincorrersi nel tempo di eventi traumatici di tipo organizzativo e gestionale hanno provocato un accidentato divenire delle unità aziendali e una perdita non più recuperabile di armoniose traiettorie di sviluppo. Il prevalere di interessi particolari a danno di quelli generali, ne hanno scosso le fondamenta culturali gettate su piattaforme meccanicistiche ed hanno indotto a ripensare al modo di essere e di operare delle medesime aziende. Si è giunti così a porre l'enfasi sulla presenza dell'uomo nell'attività economica, facendone non solo il naturale destinatario, ma soprattutto colui che la definisce, la organizza e la orienta.

Una tale ottica di studio ha consentito di configurare e di diffondere nel nostro Paese, soprattutto dalla seconda metà del secolo XX, una nuova teoria aziendale, oramai conosciuta come teoria "organicistica", la quale, almeno nel periodo a cavallo degli anni '60 e '70, ha inteso promuovere una tipologia aziendale che da alcuni studiosi è stata definita "sociale"¹⁵.

¹⁵ Si tratta di una caratterizzazione dell'azienda che non la vuole trasformare in ente di beneficenza ed assistenza, ma che intende esaltarne sia la "dimensione sociale", relativa alla comunità di persone che la

Con tale teoria si vuole affermare un nuovo umanesimo aziendale, ricollocando l'uomo al centro della storia: tutte le possibili istituzioni, anche quelle di natura economica, sono per l'uomo e non viceversa!

La sua presenza è così penetrante ed essenziale che sembra di scorgere nell'azienda la medesima essenza di organismo vivente, costituendo essa stessa organo del più vasto organismo sociale.

Non si tratta di accantonare le teoriche precedenti, ma nel riconoscere le loro particolari ottiche di indagine, vorremmo esaltare le indubbie potenzialità interpretative del fenomeno aziendale che la teoria organicistica permette di avanzare.

L'azienda è sicuramente un fenomeno complesso e variegato, il quale si configura in molteplici piani e dimensioni, ognuna delle quali, tuttavia, vede costantemente l'uomo come generatore di eventi che si collocano in direttrici comportamentali non rigidamente preordinabili, ma che, comunque, dipendono dalle scelte che egli ha adottato e dalle decisioni che egli ha assunto.

L'azienda non solo è un insieme più o meno coordinato di contratti; non solo si struttura in un sistema di risorse più o meno armoniosamente combinate e dirette al raggiungimento di un determinato obiettivo, ma è un organismo socio - economico vivente, i cui comportamenti si estrinsecano in atti di utilizzo delle risorse disponibili, uniformandoli al sistema dei valori che ne definiscono la cultura e configurandoli in fattispecie contrattuali specificatamente previste dall'ordinamento giuridico vigente nell'ambiente di riferimento.

Quei consumi, necessari alla realizzazione dei processi di creazione di "nuovo" valore (economico), nonché le fattispecie dei beni fabbricati e dei servizi resi, vengono pensati e realizzati in virtù delle scelte effettuate e delle decisioni adottate dai responsabili delle funzioni aziendali, su qualunque livello del modello organizzativo essi siano posti. Nell'esercizio delle funzioni assunte, quei responsabili impiegano strumenti e ne seguono le modalità d'uso in modo coerente con la cultura dalla comunità aziendale e, quindi, con la griglia di valori condivisi. Tutto sommato, le procedure di acquisizione di informazioni, la predisposizione di piani di sviluppo, l'adozione di strumenti di controllo, le modalità di rendicontazione sono comportamenti coerenti e conseguenti al "modo di pensare" dell'azienda, poiché, in definitiva, ogni azienda ha "un'anima"! (Catturi, 1995).

La predisposizione dei contratti, la combinazione sistemica delle risorse destinate all'attività economica, l'organizzazione delle funzioni e le tecnologie adottate nei processi di produzione hanno sempre il carattere dell'originalità, della novità, dell'univocità e dell'irripetibilità. Per questo motivo, ogni azienda è organismo originale, unico ed irripetibile, come lo è l'uomo.

In effetti, l'organismo umano si compone di molteplici organi, ognuno dei quali assolve a specifiche funzioni. Quegli organi si costituiscono in sistema unitario e le funzioni

costituisce, che quella "politica" concernente, invece, il doversi relazionare, con responsabilità, nei confronti degli attori operanti nell'ambiente di riferimento.

da essi esercitate sono fra loro coordinate in modo da permettere l'equilibrata crescita dimensionale dell'intero organismo ed un suo armonioso inserimento nell'ambiente in cui opera.

Ben poca cosa, tuttavia, sarebbe quell'insieme sistemico, quel complesso di relazioni fra funzioni di tipo meccanico o chimico – fisico se la meravigliosa “macchina” umana non godesse dell'alito di vita, così da permettere ad ogni persona di pensare, far memoria, desiderare, scegliere e progettare il proprio futuro.

Anche l'azienda, una volta assunta una sua originaria dimensione e sistematizzazione organica, opera e si sviluppa seguendo direttrici pensate e predisposte dall'organo volitivo e realizzate da quello esecutivo, adottando ritmi e metodologie di sviluppo conseguenti alla professionalità ed alle motivazioni dei componenti della propria comunità, armoniosamente composte ad unità.

Dobbiamo convenire, comunque, che ogni azienda disegna la propria traiettoria di sviluppo non solo in relazione alla cultura che essa esprime, ma anche a quella dell'ambiente in cui è inserita ed opera per le inevitabili correlazioni/interdipendenze che ogni organismo instaura con l'ambiente in cui è inserito e disegna la sua traiettoria di vita.

Sono queste le considerazioni che ci permettono di presentare una prima, convinta affermazione, ovvero che l'azienda è un organismo socio – economico che consuma, crea e diffonde valore per soddisfare i bisogni umani¹⁶. Sull'evoluzione del fine aziendale, tuttavia, ci soffermeremo in dettaglio nei paragrafi successivi di questo stesso lavoro.

6. Il pensiero scientifico dei maestri a supporto delle teorie aziendali

Dunque, l'azienda è organismo socio – economico vivente.

Il tema prende l'animo e affascina la mente, ma rischia di trascinare la riflessione in campi diversi da quelli che desideriamo percorrere.

In verità, intendiamo verificare come le teoriche aziendali che abbiamo appena descritto siano state interpretate dai maestri italiani di ragioneria e di economia aziendale e come esse trovino espressa rappresentazione nelle definizioni di azienda che quei medesimi maestri hanno dato nei loro studi.

Tali teorie, che si rendono esplicite nelle differenti definizioni che del fenomeno azienda sono state date nel tempo, non rappresentano posizioni concettuali inconciliabili ed in contrasto fra loro e non possono essere oggetto di continua e sterile contrapposizione polemica. Al contrario, quelle definizioni, se ben analizzate nella loro stesura formale e soprattutto nel loro contenuto sostanziale e nelle finalità conoscitive che intendono perseguire, costituiscono una prova tangibile del mutare dei tempi, dei contesti operativi e del fecondo ampliamento degli orizzonti conoscitivi del fenomeno aziendale. Il succedersi delle definizioni, insomma, esplicita il modo di pensare e di operare dell'uomo al mutare dei tempi

¹⁶ Sulle motivazioni che giustificano la metafora azienda/organismo vivente si veda ampiamente: Catturi (2003).

storici, ovvero degli scenari socio – economici e, in definitiva, testimonia il processo di cambiamento subito dalla cultura antropologica e, quindi, anche da quella aziendale.

Del resto, anche le definizioni di azienda, come qualunque altro fenomeno culturale, sono legate impercettibilmente con sottili fili di continuità storica, a testimonianza del fatto che trattasi comunque di un processo evolutivo che non ammette discontinuità e rotture: il presente ha sempre ancoraggi con il passato, costituendo, altresì, indiscutibile premessa del futuro più o meno lontano.

Ma andiamo per ordine, soffermandoci inizialmente sul primo periodo storico che abbiamo individuato e sulla teoria aziendale contrattualistica che lo contraddistingue, focalizzando l'attenzione sulle definizioni di azienda proposta da due autori il cui pensiero scientifico caratterizza significativamente quel medesimo arco di tempo; si tratta di Giuseppe Cerboni prima e, successivamente, di Fabio Besta.

Nel pensiero del Cerboni (1827 - 1917), per la prima volta nell'ambito degli studi ragionieristici sviluppatosi nel nostro Paese, prese consistenza l'idea di uno studio unitario delle vicende aziendali. Egli, infatti, "affrontò l'arduo problema della sistemazione degli studi aziendali ed ebbe, per primo, un concetto "definito" della unità economico – amministrativa degli studi delle aziende, da lui veduta nell'affermarsi del pensiero logismologico" (Giannessi, 1964). Questa idea, a nostro parere, è veramente originale ed innovativa. Nessuno, prima del Cerboni, ha tentato di condurre ad unità le molteplici linee ed aspetti di studio che riguardavano l'azienda, cercando di combinare armoniosamente l'economico, l'amministrativo ed il computistico¹⁷. Per questo motivo, il Cerboni, senza alcun dubbio, deve essere compreso tra i maggiori cultori della materia aziendale italiana. In verità, i suoi intendimenti scientifici hanno costantemente teso a considerare la ragioneria non solo un'arte, ma una vera e propria scienza¹⁸.

La definizione di azienda offerta dal maestro consente di apprezzarne da un lato gli elementi costitutivi o strutturali e dall'altro i caratteri dinamici od operativi. Per questo motivo, il suo concetto di azienda, pur sufficientemente completo, risulta frammentato e non perviene ad un'unitaria ed organica visione del fenomeno. Di esso egli percepisce le parti ed i piani operativi animati dalle persone che operano all'interno del perimetro aziendale. Il

¹⁷ Si tratta di aspetti di studio che ancora oggi sono affrontati dagli aziendalisti anche se vengono organizzati scientificamente in modo diverso.

¹⁸ Il Cerboni è stato attore e trascinatore indiscusso della comunità dei ragionieri nella seconda metà dell'800 italiano e la sua rilevanza scientifica ha influenzato in modo determinante i processi di cambiamento gestionale, organizzativo e contabile delle istituzioni politico – amministrative che stavano formandosi in quel periodo. La sua, infatti, non fu una semplice proposta di innovative posizioni dottrinali da applicarsi al mondo delle aziende private, che iniziò anch'esso a configurarsi nel nostro Paese con il supporto di un intervento dello Stato in campo economico particolarmente incisivo, poiché il Cerboni svolse un ruolo determinante ed attivo, facendosi promotore di cambiamento, per quanto attiene la proposta e l'adozione gli strumenti di governo e di controllo contabile che, in quel periodo, investì pesantemente la Pubblica Amministrazione, soprattutto a livello centrale (Catturi, 2007a).

Cerboni scriveva, infatti, che *“il concetto di azienda, benché sia comune, se è studiato dal lato scientifico e per via di analisi, si presenta complesso di più elementi. Invero esso comprende: in senso oggettivo, la sostanza amministrabile (oggi diremmo patrimonio) e l'azione amministrativa; in senso soggettivo, il proprietario, l'amministratore, gli agenti e corrispondenti. Oppure volendo riunire a due a due questi termini, come porta la loro natura, si ha che l'azienda racchiude:*

- 1) *la sostanza amministrata, in relazione al suo proprietario;*
- 2) *l'azione amministrativa, svolta dall'amministratore, coadiuvato dagli agenti e dai corrispondenti”* (Cerboni, 1948).

Così, la “sostanza amministrabile” è per il Cerboni *“la somma generale e specifica dei diritti e delle obbligazioni dell'ente per mandato del quale l'amministrazione economica viene condotta”*.

Egli, come abbiamo già accennato in precedenza, è fautore della cosiddetta “teoria personalistica” dei conti. Appare naturale e consequenziale alla sua definizione di azienda, infatti, che siano accesi i prospetti di conto agli attori aziendali, sui quali ricade la responsabilità giuridico – morale dell'uso delle risorse patrimoniali loro affidate. Tramite quei prospetti si correla opportunamente l'individuazione della responsabilità personale nell'uso della *sostanza amministrabile*, ovvero del patrimonio aziendale e le variazioni di quella medesima sostanza provocate dall'*azione amministrativa*.

Su quest'ultimo aspetto si sofferma, in modo particolare, Fabio Besta (1845 – 1922) definendo l'azienda come la *“somma dei fenomeni, o negozi, o rapporti da amministrare relativi ad un cumulo di capitali che formi un tutto a sé, o a una persona singola, o ad una famiglia o ad una unione qualsivoglia, od anche soltanto una classe distinta di quei fenomeni, negozi o rapporti”*¹⁹.

Dalla definizione appena presentata sembra rilevare che il maestro individui nell'azienda tre elementi od aspetti:

la “somma dei fenomeni, o negozi, o rapporti da amministrare”, con la quale vuole esplicitare l'oggetto della conduzione aziendale che pur sminuzzata nei molteplici fenomeni, negozi o rapporti, quest'ultimi comunque devono essere “amministrati” unitariamente;

il “cumulo di capitali”, cioè il complesso delle risorse destinate all'attività dell'azienda, ovvero il suo patrimonio, i cui singoli elementi subiscono gli effetti dei fenomeni, dei negozi o dei rapporti attivati;

il soggetto della medesima attività aziendale, a cui riferire il “tutto a sé” del cumulo dei capitali: evidentemente una persona giuridica, trattandosi di una società, o un'unione qualsivoglia, o una singola persona fisica, nel caso dell'azienda individuale, od una famiglia,

¹⁹ Anche Alberto Ceccherelli, maestro decisamente orientato ad un concetto organicistico di azienda, conviene sulla dimensione operativa di tale posizione concettuale allorché riconosce che l'azienda “per quanto varie possano essere le sue definizioni dottrinali, è, in ogni caso, un complesso di affari di diversa, ma sempre notevole importanza, che presentano un rischio, e che, per essere volti a buon fine, devono essere governati e curati, cioè amministrati” (Ceccherelli, 1967).

per le aziende domestico - patrimoniali, che costituiscono tipologia giuridico – operativa dell’attività economica particolarmente presente in Italia a cavallo tra il XIX e il XX secolo.

Per il Besta l’elemento caratterizzante e distintivo dell’azienda è il complesso dei fatti amministrativi che vertono necessariamente sul patrimonio (il “cumulo di capitali”) di una singola persona o di una famiglia o di un ente qualsivoglia.

Quei fatti devono essere compiuti in conformità delle norme previste dal vigente ordinamento giuridico. È questo il motivo che porta a considerare il pensiero scientifico del maestro orientato, senza alcun dubbio, alla teoria contrattualistica. Ciò si constata non solo dall’uso delle parole “negozi o rapporti da amministrare”, i quali assumono il significato di veri e propri “contratti”, ma soprattutto dall’apprezzamento della valenza scientifica dell’intera opera bestiana che si estende dall’individuazione dei livelli di responsabilità assunta nell’amministrare il “cumulo di capitali” alla strumentazione di controllo ed alle relative metodologie d’uso che si possono adottare per ipotizzare e verificare gli effetti di quella assunzione.

Poiché ogni fatto amministrativo verte sulle risorse patrimoniali disponibili è naturale che i contratti via via stipulati, quale presupposto alla loro realizzazione, modifichino l’insieme di quelle risorse sia nel loro aspetto qualitativo che in quello quantitativo ed è tale modificazione che occorre dominare non solo con un’attività di controllo antecedente, ma anche concomitante e susseguente.

Queste brevi considerazioni fanno emergere l’essenza stessa dell’azienda che traspare dalle definizioni che abbiamo appena presentato, le quali, pur in forma diversa, individuano i pilastri su cui si basa ogni fattispecie aziendale, ovvero la *sostanza amministrabile* (Cerboni) o il *cumulo di capitali* (Besta) e le attività dell’organo personale che si manifestano nell’*azione amministrativa* (Cerboni) o nei *negozi o rapporti da amministrare* (Besta).

Sembra utile rammentare che l’ambiente socio – economico del periodo storico che stiamo analizzando si caratterizza per una particolare tipologia aziendale, nota come domestico – patrimoniale, alla quale, spesso, si accompagna quella di tipo mercantile od artigianale.

Le denominazioni delle fattispecie aziendali esaltano immediatamente i loro aspetti strutturali ed operativi. Con esse, infatti, si intende puntualizzare da un lato il soggetto economico dell’azienda, individuandolo nell’unico proprietario, il quale risulta a capo di una certa famiglia, e dall’altro il patrimonio aziendale, spesso un tutt’uno con quello familiare. Quest’ultimo, nelle aziende domestico – patrimoniali, è generalmente costituito da fondi rustici, beni urbani e titoli di stato che l’attività amministrativa intende mantenere e possibilmente incrementare nella loro quantità e qualità, in modo da assicurare nel tempo un flusso di rendite di intensità possibilmente mai in diminuzione.

La “sostanza amministrabile” del Cerboni od il “cumulo di capitali” di bestiana memoria diventano, allora, non solo l’esclusivo polo di attenzione degli attori aziendali preposti alla loro amministrazione, ma soprattutto l’oggetto di studio di coloro che intendono

teorizzare principi di conduzione, soprattutto sotto l'aspetto del controllo delle azioni compiute sul patrimonio, da applicare a qualunque fattispecie aziendale.

Nel periodo storico che stiamo analizzando, allora, la parola chiave e l'idea forza che sintetizza la dinamicità dell'azienda ed il suo divenire è "amministrare", mentre è il "patrimonio" aziendale la "sostanza" che deve subire l'azione amministrativa.

Quell'azione si concretizza nei "negozi" e nei "rapporti" che l'azienda attiva per modificare, in ottica qualitativa e quantitativa, la compagine patrimoniale. È quella continua modificazione che rende possibile l'assolvimento della funzione economica assunta da una qualunque azienda.

Condizione indispensabile al buon funzionamento dell'unità aziendale è, pertanto, l'integrità sistemica nel tempo del suo patrimonio. Ciò assicura la costante intensità dei flussi delle rendite che promanano dalla stessa compagine patrimoniale a beneficio del soggetto economico, sia esso una persona singola, una famiglia o una unione qualsivoglia di persone.

Per questo motivo, il sistema di scritture contabili, di cui si vale l'amministrazione del patrimonio aziendale, tende a rilevare e ad accertare periodicamente le eventuali "economie di rendita" da destinare ad incremento dei cespiti patrimoniali, onde proteggere e consolidare la fonte delle rendite future. In tale ottica operativa è "buona amministrazione" impiegare immediatamente nell'acquisto di nuovi "beni da rendita" le risorse finanziarie acquisite mediante possibili disinvestimenti patrimoniali. Diversamente, intaccandosi il sistema del patrimonio, verrebbe meno la possibilità di mantenere nel tempo l'intensità del flusso di beni o di denaro corrispondente alle rendite percepibili, anno dopo anno, e che trovavano origine proprio in quella compagine patrimoniale.

Il successivo periodo di tempo che prendiamo in considerazione per la significatività scientifica in campo ragionieristico ed economico aziendale, configurabile nel nostro Paese, si avvia specificatamente dal secondo quarto del secolo XX, giungendo fino ai nostri giorni.

In tale periodo storico gli studi aziendali si caratterizzano in Italia per l'affermazione e la diffusione della cosiddetta "teoria sistemica".

È il maestro Gino Zappa (1879 - 1960) che di tale teorica diventa il più ascoltato ed efficace propugnatore, acquisendo proseliti, più o meno convinti, in ogni ambito della comunità scientifica nazionale dei ragionieri e degli economisti aziendali. Tutta la sua produzione scientifica, infatti, si orienta in tale direzione, trovando nella definizione concettuale di azienda, che egli offre agli operatori ed agli studiosi della nostra area disciplinare, l'espressione sintetica più immediata e significativa di quel suo modo di intendere l'azienda.

L'aspetto di coordinazione unitaria dell'azienda, ritenuto implicito e strumentale in Fabio Besta, nel pensiero zappiano appare, invece, in tutta la sua rilevanza dottrinale ed operativa. A tale riguardo, Gino Zappa espone il suo pensiero in due diversi momenti: nel primo mette in evidenza la missione ed il carattere unitario di tale entità socio - economica, mentre, in un secondo momento, si concentra sui suoi componenti strutturali e vitalizzanti. Il concetto di azienda del maestro, infatti, è quello di *"coordinazione economica in atto istituita"*

e retta per il soddisfacimento dei bisogni umani” (Zappa, 1927), ma subito dopo puntualizza il fatto che l’azienda è altresì, *“una coordinazione di operazioni economiche, di cui l’uomo e la ricchezza sono elementi vitali”* (Zappa, 1927).

Qualora ci fermassimo alla sola “coordinazione di operazioni economiche” della seconda definizione di Zappa, allora non risulterebbe concettualmente molto distante il suo pensiero da quello del Besta. In effetti, non appaiono molto diverse le valenze teoriche ed operative delle “operazioni economiche” da quelle relative alla “somma di fenomeni o negozi o rapporti da amministrare”. Quella possibile concomitanza concettuale, tuttavia, non può essere supportata da sensazioni meccanicistiche e formali. In verità, l’insistenza che lo Zappa mostra nel ribadire il concetto di azienda come “coordinazione” presuppone e richiama quello di organizzazione unitaria, che non può concretizzarsi nella sola “somma dei fenomeni, o negozi o rapporti da amministrare”.

Così, l’essere “in atto” della “coordinazione economica” richiede, senza alcun dubbio, la razionale e mutevole combinazione delle risorse umane e materiali (l’uomo e la ricchezza) di cui si compone l’azienda²⁰. È quella dinamica capacità che consente all’unità aziendale di adattare continuamente le sue condizioni interne alle mutevoli configurazioni esterne, cioè a quelle dell’ambiente o dello scenario di riferimento. In definitiva, è con lo Zappa che si afferma in Italia la teoria sistemica dell’azienda, poiché, individuandone i componenti strutturali, ne richiede la coordinazione e la mutevole combinazione per consentire il raggiungimento, al grado più elevato possibile, del fine che ad essa le assegna, cioè il “soddisfacimento dei bisogni umani”²¹.

Il concetto di coordinazione, tuttavia, appare al maestro non sufficientemente pregnante sotto l’aspetto unitario, tanto da indurlo, più tardi, a ridefinire l’azienda come un *“istituto economico destinato a perdurare che, per il soddisfacimento dei bisogni umani, ordina e svolge in continua coordinazione la produzione, o il procacciamento o il consumo della ricchezza”* (Zappa, 1956: 37).

Non c’è dubbio che la precedente “coordinazione economica in atto” assume valenze concettuali più deboli rispetto a quelle provocate da l’*“istituto economico destinato a perdurare”*. In effetti, lo Zappa non usa il termine “organismo” per individuare l’azienda, come, invece, viene impiegato in altri ambienti scientifici di cui scriveremo in seguito, ma ne mette in evidenza i fondamentali caratteri, quelli strutturali: *“istituto economico destinato a perdurare”*; quelli organizzativi: *“ordina e svolge in continua coordinazione”*; ed i caratteri dinamici: *“la produzione o il procacciamento o il consumo della ricchezza”*. D’altra parte, non

²⁰ “L’uomo e la ricchezza, o, se si vuole, l’organismo personale che per l’azienda opera, e il patrimonio a sua disposizione, sono i fattori massimi dei nostri istituti, quelli che ne costituiscono il diretto agente e lo strumento economico (Zappa *et al.*, 1964).

²¹ Ma nel pensiero del maestro si avvertono sensazioni e si intendono prospettive molto più forti e penetranti, vorremmo dire “calde”, tutte centrate sull’uomo, sui suoi bisogni e sulla comunità socio – economica di cui è parte essenziale.

trascura di ribadire il fine che qualunque azienda deve perseguire, cioè “il soddisfacimento dei bisogni umani”.

Vorremmo far notare il significativo carattere che il maestro attribuisce all’azienda nell’ultima sua definizione. Nel considerarla istituto economico destinato “a perdurare”, è evidente che la sua costituzione ed esistenza non ha carattere transeunte, ma permanente e ciò in virtù della continuità nel soddisfacimento dei bisogni umani che è chiamata a mantenere, allorché i bisogni continuamente si rinnovano, si accrescono di numero e si diversificano.

Pur non ritrovando nel pensiero zappiano le caratterizzazioni della quasi contemporanea teoria organicistica, a nostro parere, dobbiamo riconoscere nel maestro il tentativo di superare la teoria sistemica, allorché considera l’azienda come “istituto”. Una tale intuizione costituisce sicuramente l’avvio anche in Italia della teoria “istituzionale”, sulla quale si sono cimentati illustri studiosi del pensiero aziendale sviluppatosi nel nostro Paese²².

Nella nuova prospettiva di studio, cioè in quella sistemica/istituzionale, viene superato, pertanto, il fatto di dover “amministrare il patrimonio aziendale”, come risulta nella teoria contrattualistica, e si impone, invece, la necessità di “gestire, in visione unitaria, la coordinazione economica in atto”, o meglio l’“istituto economico destinato a perdurare”, come chiaramente messo in evidenza dalla teoria sistemica e da quella istituzionale.

Il passaggio culturale dall’amministrare un patrimonio al gestire unitariamente un’entità socio - economica complessa è decisamente significativo, anche se identica rimane la missione dell’azienda, cioè il soddisfacimento dei bisogni umani, ovvero dei componenti della famiglia del proprietario (teoria contrattualistica) o dell’insieme di coloro che possono godere del consumo dei beni fabbricati o dei servizi apprestati dall’azienda per il soddisfacimento dei bisogni via via avvertiti (teoria sistemica e istituzionale).

La manipolazione ed il mantenimento sistemico del patrimonio aziendale, che caratterizzava e finalizzava la sua amministrazione compiuta dagli attori aziendali, cede il passo alla gestione del sistema o dell’istituto economico, in una visione non più dualistica – patrimonio/attori aziendali – ma unitaria, tanto che l’entità socio – economica deve perdurare e svilupparsi nel tempo e non semplicemente mantenere il suo patrimonio come sicura e

²² La teoria istituzionale ci sembra configurabile e descrivibile con molte delle caratterizzazioni assegnate a quella organicistica, senza peraltro consentire l’apertura agli orizzonti scientifico – culturali che lo studio degli organismi viventi, particolarmente di quelli umani, consente di disporre e di praticare. Tale teorica ha in Carlo Masini (1908 – 1982) il più illustre sostenitore in Italia, certamente uno dei più coerenti e famosi allievi del maestro Zappa. Il Masini ha pagine di riflessioni molto belle sul significato da attribuire al concetto di istituto, incentrato su l’uomo, sulle molteplici comunità che costituisce, sui piani formali di aggregazioni e sulle diverse finalità assegnate a quelle stesse aggregazioni. Secondo l’autore, infatti, “nella società umana...appaiono con grande varietà “istituzioni” intese come norme e consuetudini morali, politiche, sociali fondate in manifestazioni durature di comportamenti dei singoli e dei gruppi” (Masini, 1979: 10). Così, “con il termine “azienda” si intende dunque per astrazione l’ordine strettamente economico di un istituto” (Ibidem: 18).

continua fonte di rendite denominate, appunto, patrimoniali ad esclusivo vantaggio dei componenti della famiglia del proprietario.

Una tale evoluzione dottrinale ha prodotto effetti, altrettanto significativi, nell'uso dei prospetti di conto impiegati per memorizzare e controllare le dinamiche aziendali, come vedremo in dettaglio più avanti.

Nel medesimo periodo storico che si caratterizza per l'avvento e la diffusione in Italia della teoria sistemica e di quella istituzionale, in un altro ambiente scientifico nazionale prende avvio, in modo del tutto originale, affermandosi pienamente in Italia nella seconda metà del XX secolo, una diversa teoria aziendale che prende l'aggettivazione di "organicistica"²³.

L'idea base prende consistenza nella mente di Alberto Ceccherelli (1885 – 1958), all'incirca nel terzo quarto del secolo scorso, mentre i suoi allievi delle successive generazioni continuano ancora oggi a diffonderla negli ambienti scientifici da essi vissuti²⁴.

Il maestro Ceccherelli perviene gradualmente ad un definitivo concetto di azienda, ma, fin dall'inizio della sua produzione scientifica, egli avverte sensazioni e formalizza posizioni che costituiscono la logica premessa della teoria organicistica. L'azienda, infatti, gli si presenta come un'entità viva ed operante che tende al conseguimento di finalità proprie, ma anche al raggiungimento di scopi comuni, sviluppando un proprio particolare dinamismo e determinando il dinamismo della comunità sociale di appartenenza, apprendogli, pertanto, "come un complesso minore compreso in un più vasto complesso" (Ceccherelli, 1923).

Nella sua prima definizione, il Ceccherelli riconosce l'azienda come "l'organismo naturale elementare della società economica derivante dalla organizzazione delle forze ed energie personali e dei mezzi esterni, che realizzando rispetto al proprio soggetto uno scopo, compie nel tempo stesso rispetto alla società le funzioni della produzione o del consumo" (Ceccherelli, 1923: 67-68).

La definizione appena esposta assume valenza programmatica ed è evidente il carattere unitario che attribuisce al fenomeno azienda, nel senso che ne individua gli aspetti essenziali in una visione unitaria, congiungendo il particolare, cioè l'organismo aziendale, con il generale, ovvero con l'ambiente in cui quell'organismo è inserito e vive. La correlazione

²³ L'ambiente scientifico, in Italia, di generazione e di diffusione della teoria sistemica è quello veneziano – milanese, ovvero del nord Italia, mentre l'ambiente di origine della teoria organicistica è fiorentino e, quindi, il centro Italia. La diversa localizzazione territoriale delle due teorie dipende, ovviamente, dalle università in cui hanno insegnato i capostipiti delle rispettive scuole.

²⁴ Tre sono stati gli allievi di prima generazione del maestro Ceccherelli: Alberto Riparbelli (1907 – 1971), Egidio Giannessi (1908 – 1982) e Guido Ponzanelli (1910 – 1984). Alberto Riparbelli continuò ad insegnare all'Università di Firenze, succedendo al maestro Ceccherelli; Egidio Giannessi si trasferì come docente all'Università di Pisa quando fu istituita la Facoltà di Economia e Commercio, mentre Guido Ponzanelli ha insegnato Ragioneria nell'Università di Siena, allorché fu costituita la Facoltà di Scienze Economiche e Bancarie (1966). È questo il motivo per cui si può ragionevolmente scrivere di Scuola Toscana di Economia Aziendale. A tale riguardo si veda: AA.VV., 1996.

particolare/generale, ovvero azienda/ambiente, in effetti, costituisce un continuo motivo di riflessione del maestro.

L'azienda, infatti, è per il Ceccherelli "organismo naturale elementare della società economica"; è una "organizzazione di forze ed energie personali e di mezzi esterni" (provenienti dall'ambiente); realizza uno scopo a vantaggio del suo soggetto (economico), assolvendo funzioni di produzione o di consumo rilevanti per la comunità sociale.

Il particolare lo si riconosce, allora, nell'essere l'azienda "organismo naturale elementare", mentre il generale nel fatto che quell'organismo è solo un "elemento", cioè un organo della più ampia e complessa "società economica".

D'altra parte, l'"organizzazione delle forze ed energie personali e dei mezzi esterni" rende evidente la correlazione azienda/ambiente o particolare/generale che ritroviamo ancora nel fine da raggiungere, ovvero nell'interesse del soggetto economico, ma anche in quello dell'intera comunità sociale.

Il maestro, in momenti successivi del suo percorso scientifico, quasi a riepilogare le intuizioni precedenti, propone definizioni di azienda, affinandone via via la valenza concettuale, quasi salendo gradini conoscitivi sempre più importanti e configurando nuovi e più ampi orizzonti scientifici.

L'azienda, infatti, è per il Ceccherelli una "*organizzazione di persone e di mezzi economici nella quale si combina lo sforzo del lavoro con l'utilità dei beni, per il conseguimento di fini di ordine economico*" (Ceccherelli, 1962: 4).

Dunque, il fine aziendale si pone nell'ordine economico, oggi diremmo che si esplicita nella "creazione di valore economico" ed un tale obiettivo si raggiunge solo attraverso la feconda integrazione fra l'organo personale ed i mezzi economici di cui dispone l'azienda.

L'autore, più avanti nel tempo, completa il proprio concetto di azienda mostrandone puntualmente l'aspetto strutturale e dinamico, quasi a voler affermare l'inopportunità a rinchiudere in poche parole un programma di studio su di un fenomeno complesso come quello aziendale. Così, "*considerate nella loro struttura cioè nella loro conformazione organica, le aziende sono predisposizioni di mezzi economici e di forze di lavoro costituite in rapporto alla quantità di mezzi disponibili e alla particolare attività che intendono svolgere. Considerate nel loro funzionamento le aziende sono organizzazioni in atto, cioè complessi operanti nei quali l'attività di lavoro deliberativa ed esecutiva di una o più persone si applica ai beni che formano la dotazione dell'azienda per aumentare l'utilità o il rendimento, per ottenere cioè un risultato economico utile*" (Ceccherelli, 1966: 4).

Vorremmo far notare il prezioso dosaggio dei termini usati dal Ceccherelli nella definizione sopracitata che consentono al lettore di apprezzare significativi passaggi concettuali. Egli, infatti, trattando della struttura delle aziende, cioè della loro "conformazione organica", ribadisce il pensiero più volte manifestato, poiché nuovamente le considera come "predisposizioni di mezzi economici e di forze di lavoro" opportunamente selezionate e coordinate in relazione all'attività da esercitare. Nel loro funzionamento, d'altra parte, gli appaiono come "organizzazioni in atto", ovvero organismi nei quali la qualità e la quantità

delle risorse impiegate, ma soprattutto i criteri che le coordinano, risultano continuamente mutevoli al variare delle condizioni interne ed esterne all'organismo stesso, in modo da assicurare ad esso, nel tempo, il conseguimento di un "risultato economico utile",²⁵.

Più tardi, il maestro sintetizza il concetto precedentemente espresso, considerando che le aziende, *"sebbene non siano che micro-organismi in confronto al complesso sociale, sono alla loro volta composte da un insieme di organismi più semplici che, per coordinazione di organi e di funzioni, costituiscono l'unità aziendale"* (Ceccherelli, 1967: 38).

La teoria aziendale organicistica trova negli allievi del Ceccherelli coloro che naturalmente ne effettuano una prima diffusione nei propri ambienti accademici. Dei suoi primi allievi, fra i quali rammentiamo Alberto Riparbelli ed Egidio Giannessi, mi è caro ricordare l'insegnamento del mio diretto maestro, Guido Ponzanelli, il quale, senza alcuna titubanza concettuale, ma con profonda condivisione e sicurezza aderisce alla teoria organicistica. Egli, infatti, considera l'azienda un *"organismo che, a somiglianza degli organi naturali (uomo, animale, pianta), ha organi destinati a singole funzioni che, armonicamente coordinate e svolte, ne assicurano la sopravvivenza e il perfezionamento"* (Ponzanelli, 1977: 65)²⁶.

È del tutto evidente che il concetto di azienda espresso dal Ponzanelli conferma la sua piena ed indiscussa adesione alla teoria organicistica.

Del resto, quando viene accertata una struttura costituita da più organi, ognuno dei quali assolve ad una sua specifica funzione fra loro armoniosamente coordinate e svolte, siamo necessariamente in presenza di un organismo "vivo e vitale", quale appunto una singola azienda.

Una tale constatazione emerge non solo per l'aspetto della coordinazione delle funzioni organiche, peraltro già accettata dalla teoria sistemica, quanto per il fatto che i singoli organi risultano composti da persone, le quali, condividendo la missione e gli obiettivi aziendali, costituiscono una micro - comunità sociale in possesso di una vera e propria, vitale energia potenziale.

Già il Ceccherelli aveva notato che *"il processo di differenziazione di funzioni e di organi, che si attua all'interno delle singole aziende per l'attuazione dei singoli processi produttivi aziendali, si ripete come processo di specializzazione di organismi nei riguardi della economia sociale per l'attuazione del complessivo processo produttivo. Le singole aziende conseguono il loro scopo per coordinazione interna di organi e di funzioni;*

²⁵ Ci piace notare come il Ceccherelli adotti la stesse parole "in atto", attribuendole all'organizzazione aziendale, che lo Zappa, nel presentare la sua idea di azienda, aveva assegnato alla "coordinazione economica".

²⁶ Si noti, tuttavia, che *"l'organismo fisico rivela le sue caratteristiche nel fatto che la sua struttura è indipendente dall'opera dell'uomo e il suo funzionamento è guidato da facoltà e da istinti naturali che l'uomo può soltanto regolare e frenare; l'organismo economico le rivela invece nel fatto che non soltanto è regolato, ma creato dall'uomo, e dall'iniziativa e dalla volontà dell'uomo sostanzialmente dipende"* (Ceccherelli, 1967: 9).

l'economia sociale lo consegue per coordinazione fra aziende specializzate" (Ceccherelli, 1967: 17).

Nel pensiero scientifico del Ceccherelli e dei suoi allievi, lo studio dell'azienda travalica decisamente non solo quello concernente il suo solo patrimonio (teoria contrattualistica), ma anche la proposta di sistema costituito dai suoi elementi vitali, cioè l'uomo e la ricchezza (teoria sistemica), per giungere ad una visione complessiva ed universale che colloca l'organismo aziendale nell'ambiente in cui vive ed opera, rendendosi consapevole, pertanto, delle correlazioni e delle interdipendenze che si stabiliscono fra organismi aziendali.

L'imperativo del vertice aziendale, allora, si concretizza nel governare razionalmente e responsabilmente le relazioni azienda/ambiente nella loro complessità, ma anche nella loro unitarietà strategica, e nel dominare i processi di sviluppo dell'organismo socio - economico.

L'azienda, pur unica ed irripetibile nella sua morfologia e fisiologia, non è più sola, isolata e distante, ma è organo del più vasto organismo sociale al quale appartiene. I cosiddetti "portatori di interessi" si moltiplicano, non più solo il soggetto economico ed eventualmente i componenti della comunità aziendale, ma gli attori che si collocano nell'ambiente e che si interrelano con l'unità aziendale: i clienti, i fornitori di beni e di servizi, i finanziatori, la Pubblica Amministrazione, la collettività in genere: l'azienda diventa "bene comune".

7. I cambiamenti delle tipologie aziendali e dei loro fini socio - economici correlati alle mutazioni dell'ambiente di riferimento²⁷

Nell'ambito della cosiddetta cultura aziendale gioca un ruolo importante la prevalente tipologia delle unità aziendali che operano in un determinato ambiente e la correlata caratterizzazione degli obiettivi gestionali che esse intendono raggiungere. È naturale che al variare nel tempo dei confini di tale cultura si modifichino le fattispecie aziendali ed il fine da esse perseguito. L'evolversi nel tempo dei principi di conduzione delle aziende trova il suo principale motivo nel fatto di dover coordinare ed armonizzare tali mutevoli obiettivi con l'adozione di scelte e l'assunzione di razionali e responsabili decisioni tese al loro raggiungimento.

È in questa ottica di analisi che possiamo riconoscere, come ulteriore elemento di una determinata cultura aziendale definita nello spazio e nel tempo, anche il complesso degli strumenti impiegati per apprezzare il grado di raggiungimento degli obiettivi prefissati.

L'indagine, tuttavia, si limita al solo strumento di registrazione partiduplistica dei fatti amministrativi ed ai documenti contabili di sintesi che periodicamente vengono redatti, poiché quello strumento ha mantenuto intatta nel tempo la sua capacità informativa²⁸.

²⁷ Sull'argomento si veda, con maggiore ampiezza: Catturi, 1994.

²⁸ Il concetto di "controllo" a cui facciamo riferimento non ha valenza solo "sussequente", ma anche "antecedente" e "concomitante" il verificarsi delle operazioni gestionali.

Per secoli, i dati contabili originati dalle rilevazioni in partita doppia dei fatti aziendali hanno racchiuso il più elevato contenuto informativo fra quelli possibili, tanto che essi costituivano l'unica base per l'adozione delle scelte e l'assunzione delle decisioni operative. L'attuale scenario socio - economico presenta dinamiche gestionali così complesse che per dominarle occorre disporre di flussi informativi, a base quali - quantitativa, con intensità certamente superiore rispetto a quelli utilizzati nei precedenti periodi, ma la cui fonte primigenia si ritrova ancora nei dati contabili partiduplistici.

Naturalmente, il fine aziendale ed i relativi strumenti di determinazione, di misura e di controllo costituiscono anch'essi fattori della cultura antropologica nella quale è immersa e da cui trae sostanza di vita la stessa azienda. La cultura antropologica, in realtà, si presenta in molteplici aspetti e fattori, fra i quali assumono significatività del tutto particolare le motivazioni personali, cioè gli "interessi" che muovono l'operare dei componenti la comunità sociale e, quindi, nello specifico, il complesso delle motivazioni, che si compongono in veri e propri codici di comportamento dei soggetti economici delle unità aziendali.

In definitiva, occorre indagare sui modi di estrinsecazione dei poteri o dei diritti che si manifestano nella sfera aziendale e sui conseguenti doveri o responsabilità, poiché sono essi, in qualunque epoca, i poli attorno ai quali si è accentrata la lotta politica e quella economica con indiscutibili riflessi sulla tipologia delle istituzioni varata nell'ambito di specifiche comunità sociali.

Il primo periodo storico, fra quelli presi in considerazione, cioè quello che va dalla seconda metà del XIX secolo fino al primo quarto del '900, lo abbiamo già rilevato, si caratterizza per la diffusa presenza sul territorio nazionale di aziende domestico-patrimoniali. Le aziende manifatturiere erano relegate, infatti, in un ristretto triangolo, avente per vertici le città di Genova, Torino e Milano²⁹.

L'obiettivo gestionale delle unità aziendali che caratterizzavano quell'ambiente era "il mantenimento e l'accrescimento" nel tempo del proprio patrimonio, in modo da trarre da ciascuno degli elementi che lo componevano un flusso di rendite di intensità costantemente sufficiente a soddisfare i bisogni dei componenti la famiglia del soggetto economico, ovvero del proprietario. Solo assicurando un'adeguata intensità nel flusso delle rendite patrimoniali, non potendo fare affidamento in modo stabile e sicuro su quelle extra-patrimoniali, si poteva permettere ai componenti di quella famiglia il mantenimento di un livello di vita che li distinguesse nell'ambito della comunità sociale di appartenenza.

L'interesse prevalente all'esercizio dell'attività aziendale, allora, era manifestato direttamente dal proprietario e dai suoi familiari. Insomma, l'azienda ed il suo divenire erano la concreta testimonianza della "storia" di una famiglia e di un casato.

²⁹In tale scenario economico risultano attive, ovviamente, anche le aziende mercantili e quelle artigianali, le quali, pur importanti da un punto di vista socio - economico, appaiono meno significative per le riflessioni che stiamo conducendo.

Dato il quadro di riferimento tracciato, si può facilmente convenire sul fatto che l'obiettivo verso cui tendeva l'attività di una qualunque azienda, tanto da caratterizzarne la cultura, era il mantenimento e l'accrescimento del proprio patrimonio per assicurare durevolmente un volume delle rendite, in natura od in denaro, di entità sufficiente alla soddisfazione dei bisogni dei componenti la comunità degli individui costituente l'azienda familiare.

Durante l'arco temporale che inizia negli anni '20 e copre il periodo di mezzo del secolo appena trascorso si assiste, nel nostro Paese, ad una rapida e sostanziale modificazione dello scenario economico-aziendale.

L'azienda manifatturiera si afferma come principale "attore" economico, diffondendosi in ogni angolo del territorio nazionale, seppur con differente intensità ed ampiezza. Al nord, infatti, si assiste ad un significativo processo di industrializzazione e le aziende adeguano rapidamente obiettivi gestionali e struttura organizzativa alla nuova cultura dominante, mentre nel mezzogiorno resiste ancora, in modo deciso, il tipo di azienda caratteristico del periodo precedente, cioè quella domestico – patrimoniale.

Il nuovo scenario economico nazionale si caratterizza, altresì, per un altro fattore che ci distingue dagli altri Paesi occidentali, ovvero il diffuso e pregnante intervento dello Stato in campo economico. Esso, attraverso la creazione di appositi enti economici pubblici, acquista partecipazioni azionarie in aziende private o costituisce, in modo autonomo aziende, con soggetto economico pubblico, riuscendo ad estendere la sua influenza alla quasi totalità dei settori produttivi: è il passaggio dal liberismo all'interventismo statale come conseguenza delle crisi rovinose provocate dalle forze economiche lasciate libere di svilupparsi a proprio piacimento.

E indubbio, infatti, che la grave crisi del '29, prima, e la seconda guerra mondiale, poi, abbiano contribuito a travolgere le teorie dell'ortodossia liberista, tanto economica che politica, riaffermando il principio dello Stato quale regolatore e volano dello sviluppo economico e sociale dell'intera collettività. Da allora, infatti, esso non solo interviene con provvedimenti legislativi volti a disciplinare la gestione delle aziende presenti sul territorio nazionale, ma diventa attivo operatore nell'intento di orientare le forze economiche verso il raggiungimento di obiettivi ritenuti di interesse generale. Così, l'azione dello Stato in campo economico da occasionale e periodica è diventata programmatica e continua³⁰.

Indipendentemente dall'accennato dualismo fra l'attività delle aziende pubbliche e di quelle private, è l'azienda manifatturiera, costituita per lo più in forma di società "di capitali", che caratterizza il periodo storico che stiamo analizzando. La diversa composizione del

³⁰ Purtroppo, le vicende economico-politiche nazionali degli ultimi venti anni hanno dimostrato che gli obiettivi dell'intervento dello Stato in economia, tendenti al raggiungimento delle condizioni per un equilibrato ed armonioso sviluppo delle diverse aree territoriali, non sono stati conseguiti. Il ruolo assunto, infatti, è stato per lo più quello di supplenza e di sostituzione dell'iniziativa privata in attività non strategiche e comunque con il solo obiettivo del mantenimento dei livelli occupazionali senza badare all'effettiva creazione di ricchezza da distribuire equamente ai componenti della comunità nazionale.

soggetto economico non sembra modificare significativamente l'obiettivo della gestione ritenuto strategico, unanimemente riconosciuto nel profitto e nella sua massimizzazione.

Tale obiettivo è assunto specificatamente ed in modo esplicito dalle aziende private, ma anche quelle operanti con capitale di dotazione di origine pubblica ritengono che l'efficienza nell'uso delle risorse disponibili sia il presupposto se non del conseguimento del "profitto individuale", come nelle aziende private, almeno di un "profitto collettivo" che si deve manifestare con l'attribuzione di "prezzi politici" ai beni fabbricati od ai servizi resi.

È, pertanto, ancora l'interesse o la motivazione all'operare del soggetto economico il carattere di fondo della cultura aziendale, ma esso ha modificato profondamente la sua caratterizzazione rispetto al periodo precedente, poiché quel soggetto si trasforma dall'unica persona fisica, rappresentante di un ceppo familiare e proprietaria dell'unità aziendale, alla molteplicità degli apportatori del capitale di rischio.

Quest'ultimi si disinteressano spesso delle vicende gestionali dell'azienda in cui hanno investito i propri risparmi, desiderosi solo di ricevere da quel loro impiego di risorse finanziarie una remunerazione la più elevata possibile.

La trasformazione nella caratterizzazione del soggetto economico delle aziende operanti nel nostro Paese non risulta, tuttavia, così netta come quanto appena descritto lascerebbe supporre. In realtà, la cosiddetta democratizzazione del capitale di rischio non è avvenuta ed il passaggio da uno scenario economico caratterizzato da un'imprenditoria agricola ad una di tipo industriale si è manifestato confermando i componenti di poche famiglie in posizione di controllo e di dominio gestionale delle grandi aziende³¹. Anche la miriade di piccole e medie aziende individuali, le quali si diffondono in ogni angolo del territorio nazionale, trova nell'interesse del proprietario - imprenditore l'elemento determinante per la propria nascita ed il successivo sviluppo.

Ciò che intendiamo porre in evidenza è il cambiamento di "mentalità" dell'unica persona o del gruppo di persone costituenti il soggetto economico aziendale: dal mantenimento ed il consolidamento del patrimonio, nelle aziende domestiche - patrimoniali, alla più alta remunerazione finanziaria possibile del capitale investito in attività produttive nelle aziende industriali.

In particolare, il periodo che inizia dalla fine degli anni '60 e comprende interamente gli anni '80 del secolo scorso, si caratterizza per una sempre più incisiva presenza dell'azienda a carattere industriale, in una vorticoso rincorsa alla produzione di "volumi" per soddisfare bisogni diffusi e crescenti.

³¹I motivi della mancata democratizzazione del capitale di rischio delle aziende operanti nel nostro Paese sono molteplici, ma alcuni devono essere certamente individuati nella non efficiente regolamentazione della Borsa Valori; nella non trasparenza degli andamenti gestionali aziendali, con la conseguente incertezza dei risultati periodici comunicati agli investitori; nell'avversione delle organizzazioni sindacali dei lavoratori a far partecipare i propri iscritti alla gestione delle aziende in qualunque posizione di responsabilità; nella inesistenza di grandi investitori istituzionali (fondi comuni, fondi pensione, etc.) e nell'erogazione del credito spesso priva di ogni ancoraggio agli andamenti ed alle prospettive delle gestioni aziendali.

L'imperativo aziendale si consolida nel fabbricare quantità di beni sempre maggiori, trascurando qualunque considerazione sulla rilevanza sociale dei beni immessi sul mercato e sul costo sostenuto dalla collettività nel produrli.

Nei circa vent'anni che costituiscono l'arco di tempo considerato si assiste anche al progressivo ed inarrestabile espandersi dell'azienda pubblica spesso non per fabbricare beni od apprestare servizi, in quantità maggiori o qualitativamente migliori di quelli offerti dall'azienda privata, quanto piuttosto per garantire la retribuzione mensile ai dipendenti delle unità d'azienda, nell'illusoria convinzione che si potesse distribuire ricchezza per atto deliberativo e non come ripartizione di quanto effettivamente prodotto e venduto.

In conseguenza di una tale logica, alla quale trovano conveniente aderire anche gli operatori privati, appiattendosi in uno strisciante consociativismo con le forze politiche e sociali, si modifica la motivazione di fondo dell'iniziativa economica e quindi la cultura aziendale dominante. In realtà, l'interesse prevalente si sposta dal soggetto economico all'unità produttiva, cioè all'organismo aziendale che vive, opera e pretende di permanere nell'ambiente in quanto realtà fattuale non più cancellabile.

Si assiste, pertanto, ad un cambiamento del sistema di valori e quindi della cultura tanto che numerosi autori iniziano a sottolineare la diminuita importanza del ruolo del profitto come guida alle decisioni di investimento.

I nuovi criteri di gestione abbandonano l'obiettivo della massimizzazione dell'utile di periodo e prospettano, invece, quello della crescita massimale dell'azienda, apprezzata mediante indici come il volume delle vendite, la cifra di affari, il numero dei dipendenti oppure l'ammontare del capitale investito nell'esercizio della funzione di ricerca e sviluppo o più in generale in quella tecnico-produttiva. Particolare significatività gestionale viene attribuita a quest'ultima grandezza perché riflette una dimensione ed una potenzialità acquisita, indipendentemente dalle turbolenze dell'ambiente socio - economico, trovando concordi sul suo significato operativo gli economisti teoretici e quelli aziendali.

Sono proprio quest'ultimi che, in virtù delle premesse appena individuate, spingono a considerare la sopravvivenza, in condizioni di equilibrio economico-finanziario che ne garantisca la crescita, il nuovo obiettivo di fondo dell'unità aziendale. Questo cambiamento sposta, all'interno di quelle unità socio - economiche, il potere decisionale da coloro che apportano il capitale di rischio ai manager: solo quest'ultimi sono intimamente legati alle sorti dell'organismo aziendale di cui dirigono e controllano lo sviluppo. E per sopravvivere l'azienda deve in continuità modificare il proprio "modo di essere", senza adagiarsi su posizioni raggiunte, deve cioè costantemente mirare a nuovi e maggiori livelli di efficienza e di efficacia operativa: ne va della sua esistenza.

L'azienda, quindi, deve mirare alla continuità operativa: ad essa non è più richiesto di massimizzare il profitto, ma di adeguare costantemente e con prontezza la sua struttura ed i propri criteri gestionali alle mutate condizioni dell'ambiente economico e scientifico, sia per quanto riguarda la loro applicazione ai processi produttivi, ai beni fabbricati ed ai servizi resi e perfino alle strutture organizzative adottate, onde poter continuare ad assolvere nel tempo,

con vantaggio proprio e dell'intera collettività, alla funzione economica assunta. Essa viene concepita come "strumento" atto a perdurare nel tempo e, pertanto, come organismo che tende ad istituzionalizzarsi.

La ricerca di livelli di equilibrio sempre più elevati è l'indiscutibile condizione che assicura lo sviluppo dell'organismo aziendale, apprezzabile non tanto nel raggiungimento di maggiori volumi di produzione/vendite annuali, come conseguenza dell'incremento degli investimenti in immobilizzazioni tecniche o nel numero dei dipendenti oppure della conquista di ulteriori quote di mercato, quanto piuttosto nelle continue innovazioni tecnologiche ed organizzative che vengono adottate per consentire il razionale adattamento dell'unità aziendale alle mutazioni dell'ambiente socio – economico di riferimento, permettendo ad essa l'efficace assolvimento nel tempo della funzione assunta. In definitiva, i processi appena delineati sono la manifestazione della continua ricerca del più efficace adattamento della cultura aziendale alle modificazioni di quella antropologica.

Ciò non significa che le aziende debbano abbandonare qualunque riferimento al profitto, poiché il sostenimento di perdite è distruzione di ricchezza propria e, quindi, dell'intera nazione. L'utile di periodo, tuttavia, non può essere ritenuto un efficace misuratore del grado di efficienza raggiunto nell'uso delle risorse disponibili: ragguardevoli livelli di redditività sul capitale investito possono nascondere, infatti, sacche di inefficienza e di spreco non avvertibili da quanti si limitano a apprezzare quella sola grandezza. Particolari caratteristiche del settore economico in cui quelle unità sono inserite ed operano possono rendere possibile una simile situazione a prima vista non plausibile³².

Sono considerazioni concernenti la sopravvivenza dell'azienda, la sua istituzionalizzazione, cioè la necessità che essa sussista anche oltre i limiti della pura convenienza espressa in termini di vantaggio economico, il cui capitale di rischio è spesso fornito dal pubblico denaro che impongono l'elaborazione di un concetto di azienda non più strettamente capitalistica, ma alla quale ben si addice l'attributo di "sociale", in cui l'uomo torna ad assumere una posizione di preminenza nei confronti degli altri fattori della produzione³³.

³² Si pensi, ad esempio, alle aziende operanti nel settore del credito che hanno avuto la possibilità, mediante accordi generalizzati, di fissare i prezzi sia della raccolta che dell'impiego delle risorse finanziarie. Tale opportunità consentiva a quelle aziende di realizzare profitti anche ingenti, nascondendo macroscopiche inefficienze interne ed esterne. Oggi, tuttavia, la situazione del settore creditizio non si pone più nei termini sopra evidenziati ed anche le aziende bancarie sono fortemente impegnate a risolvere i problemi connessi al razionale ed efficiente utilizzo delle scarse risorse disponibili.

³³ Si tratta degli anni in cui tutto il mondo occidentale è stato coinvolto e sconvolto dalla "rivoluzione studentesca", tanto che il '68 è sinonimo di nuovi orizzonti culturali e nuove prospettive di sviluppo delle comunità sociali non più ancorate a individualismi e a interessi particolari.

Così scriveva Guido Ponzanelli già nel 1969. "L'ultima specificazione dell'impresa, la cui produzione è, di regola, rivolta a soddisfare le richieste di una grande comunità, è quella nella quale lo scambio non ha carattere meramente lucrativo, bensì quello di servizio da realizzare comune. È l'impresa nella quale le forze naturali tornano ad avere tanta importanza quanto quelle umane e nella quale il capitale è spesso fornito dal pubblico

Un simile cambiamento culturale richiedeva l'individuazione di una grandezza economica che caratterizzasse l'azienda definita sociale e, nello stesso tempo, permettesse di esprimere rapidamente, meglio del profitto conseguito, giudizi sulla razionalità nell'uso delle risorse disponibili e di equità nelle retribuzioni dei fattori impiegati nell'esercizio dell'attività di produzione, soprattutto per quanto concerne il lavoro dei dipendenti. Una simile grandezza è stata individuata nel "Valore Aggiunto Industrialmente" la cui massimizzazione è divenuta, appunto, almeno come proposta culturale, l'obiettivo strategico dell'azienda sociale.

Il mutamento degli interessi che "premono" sull'unità aziendale, al variare dei motivi culturali di cui abbiamo appena tratteggiato le caratteristiche, risultano allora evidenti: non sono più solo quelli manifestati dal soggetto economico, ma si impongono gli interessi dell'azienda in tutta la sua interezza come entità a sé stante. La sua tipologia prevalente, ancora quella industriale, è concepita come organismo economico che "guarda al suo interno", decisa a creare il maggior valore possibile da distribuire ai fattori produttivi interni, primo fra tutti i prestatori d'opera, ma anche ai soci che hanno apportato il capitale di rischio, salvaguardando comunque l'attivazione di un significativo processo di autofinanziamento che garantisca il rinnovo degli impianti e quindi la sopravvivenza e lo sviluppo dell'organismo aziendale.

Si afferma, in definitiva, quella che potremmo denominare "cultura della solidarietà", in relazione alla quale il capitale ed il lavoro, per decenni fra loro in lotta acerrima, trovano concomitanza di interessi, appunto, nella sopravvivenza e nella crescita dell'azienda.

Ci sembra che gli anni che stiamo vivendo siano testimonianza di un ulteriore periodo storico, il cui inizio può essere collocato alla fine degli anni '80 del secolo oramai trascorso per giungere ai nostri giorni, durante il quale si avverte un sensibile cambiamento nei caratteri della cultura aziendale.

L'obiettivo di fondo di una qualunque azienda, infatti, appare significativamente modificato per effetto dell'apprezzamento e della condivisione di un nuovo interesse, cioè di una nuova motivazione che sottende l'esercizio dell'attività produttiva.

Del resto, risultano profondamente modificati i caratteri dello scenario socio-economico in cui le unità aziendali si trovano ad operare, poiché oggi esso è caratterizzato:

da un deciso processo di integrazione internazionale delle economie domestiche, con la conseguente definizione di una dimensione globale dei mercati dei fattori produttivi e dei prodotti fabbricati;

dalla ricerca di parametri a carattere qualitativo che integrino quelli di natura quantitativa di origine contabile non solo per predisporre obiettivi aziendali e misurarne il grado di raggiungimento, ma anche per apprezzare la performance dei manager; dalla veloce

denaro, l'impresa che deve sussistere anche oltre i limiti della convenienza espressa in termini di vantaggio finanziario, l'impresa che non può restare circoscritta entro le vecchie ed abusate formule di costituzione e di governo della società commerciale cosiddetta anonima (o per azioni) nella quale il capitale ha uno "status", mentre non lo hanno il lavoro e la collettività tutta, l'impresa alla quale non disdice l'attributo di "sociale" (Ponzanelli, 1969: 78-79).

modificazione della scala dei bisogni avvertiti dai componenti della nostra comunità sociale che vede la progressiva affermazione di bisogni connessi alla persona, alla difesa delle risorse naturali e ad un correlato e compatibile processo di sviluppo economico che esalti l'uomo come attore di ogni vicenda produttiva e di consumo.

In conseguenza della sempre maggiore diffusione ed affermazione delle motivazioni culturali appena elencate, nei nostri studi prende consistenza un'area di indagine denominata "ecologia aziendale", la quale tende a risolvere non solo i problemi inerenti la valutazione dell'impatto ambientale di ogni iniziativa economica, ma anche a predisporre un "bilancio globale", da redigere al termine di ogni periodo amministrativo ad integrazione del tradizionale Bilancio di esercizio. Tale nuova sensibilità al fenomeno economico induce a ripensare ai tradizionali modelli di composizione delle logiche manageriali ed alle consolidate grandezze gestionali alla luce del fatto che tutte le risorse impiegate nei processi di produzione e di consumo sono rare ed alcune di esse perfino non rinnovabili³⁴.

I modelli di equilibrio economico che sono stati elaborati nel tempo, infatti, sia a livello globale che aziendale, hanno costantemente supposto che le risorse naturali fossero disponibili in quantità illimitata e che esse, pur essendo indispensabili alla realizzazione e dei processi tecnici di lavorazione, fossero liberamente disponibili. Quei modelli, pertanto, escludevano che l'utilizzo delle risorse naturali comportasse il sostenimento di un qualunque costo.

L'imperativo d'azienda, pertanto, non è più quello di incrementare a dismisura i volumi prodotti, ma di fabbricare beni qualitativamente migliori, senza offendere l'ambiente e soprattutto la dignità dell'uomo.

Il processo evolutivo di tipo socio-economico presenta anche un'altra caratteristica relativa alla conformazione della scala dei bisogni avvertiti dalla popolazione che vede ai primi posti, in modo sempre più determinato, bisogni per la soddisfazione dei quali occorre l'apprestamento di servizi piuttosto che la fabbricazione di beni, ingigantendo così il numero delle aziende operanti nel settore terziario a scapito di quello manifatturiero.

Ci si interroga, allora, sulla dimensione etica dell'operare economico, indipendentemente dall'ordinamento giuridico istituzionale, superando la ricerca della razionalità delle decisioni aziendali per individuare in esse, invece, una caratterizzazione "responsabile".

Riconoscere che la "responsabile soddisfazione dei bisogni umani" costituisca l'obiettivo di fondo, quasi trascendente, dell'attività economica non è un ritorno al "passato"

³⁴ Il "bilancio etico - ambientale" si prospetta come un superamento di quello conosciuto nei nostri studi con la denominazione di "bilancio sociale", poiché intende mostrare "come" l'unità aziendale è inserita ed opera in un determinato ambiente fisico, istituzionale, economico, etc.. Insomma, il bilancio etico - ambientale dovrebbe evidenziare il grado di correlazione esistente fra la specifica cultura aziendale e quella antropologica e, quindi, il ruolo ed i comportamenti del singolo organismo economico inserito nel più vasto organismo sociale. Il "bilancio sociale", invece, ha un'ottica rivolta prevalentemente verso l'interno dell'unità aziendale, tendendo ad esaltarne la specifica cultura.

più o meno recente, ma il criterio per apprezzare in ogni attività umana e, quindi, anche in quella economica, valenze che superano il riconoscimento di interessi particolari e contingenti per divenire strumento per la soddisfazione di bisogni globali e perenni.

Un simile obiettivo strategico, che comprende e sintetizza tutti gli altri che nel tempo sono stati ritenuti tali, può essere raggiunto solo attraverso l'attivazione di un apprezzabile processo di "creazione di valore" e di una sua equa distribuzione fra gli attori economico-sociali che ne hanno favorito e permesso la formazione: valore, quindi, non solo per l'azienda, ma per tutta la collettività che ne deve godere.

A nostro parere, si tratta di un cambiamento culturale di notevolissima portata: il concetto di azienda sociale risulta oramai non più sufficiente ad interpretare l'evoluzione socio-economica in atto, occorre quindi proporre un nuovo concetto di azienda che potremmo definire "globale", il cui obiettivo strategico, la responsabile soddisfazione dei bisogni umani al livello più elevato possibile, può essere raggiunto solo rendendo massima la grandezza "*Valore Aggiunto Globale*", il cui significato concettuale risulta ben più ampio di quello di "*Valore Aggiunto Industriale*" e certamente più rispondente ai caratteri culturali antropologici del momento, includendo anche la remunerazione del patrimonio naturale distrutto nei processi di produzione.

L'organismo azienda, allora, si "apre alla collettività", perché è quest'ultima che mostra il prevalente interesse all'operare economico: non che si trascurino i processi interni di utilizzo dei fattori produttivi, ma questi devono essere impiegati efficientemente nell'interesse anche dell'intera collettività di individui che richiedono efficace soddisfazione dei propri bisogni.

Le tecniche contabili, pertanto, si adattano a temi e processi fino ad oggi trascurati: è il momento dell'ecologia aziendale e dell'apprezzamento, anche in termini qualitativi, dei risultati dell'attività economica.

L'equilibrio economico-finanziario, teorizzato lungamente dagli aziendalisti, è solo parziale od apparente se esso non garantisce anche il mantenimento di quello del sistema economico-sociale generale in cui l'unità aziendale è inserita: quest'ultima è singolo organo del più vasto e complesso organismo sociale. Ne consegue che l'attività esercitata da ciascuna di esse deve consentire all'ecosistema di appartenenza uno sviluppo armonioso, in modo da creare le condizioni per un contemporaneo sviluppo dei singoli individui aziendali.

Dall'accettazione di tale considerazione discendono significative conseguenze. Riflettendo, infatti, sugli eventuali positivi risultati economici, rilevati periodicamente dalle aziende che operano in un determinato ambiente, emerge che essi devono presupporre di contabilizzare, fra i componenti negativi di quei risultati, non solo l'ammontare dei costi relativi all'impiego degli elementi patrimoniali, ma anche le distruzioni subite dal patrimonio naturale per effetto dei processi tecnici di lavorazione attuati: non può ritenersi vero e proprio utile di periodo la grandezza che non tiene conto della distruzione del patrimonio collettivo e, quindi, dell'abbassamento immediato e prospettico della qualità della vita delle persone che compongono le comunità sociali.

Quanto appena descritto rappresenta una sintetica ricognizione degli obiettivi assegnati nel tempo all'attività d'azienda al variare della cultura e degli scenari che ne presiedono la medesima attività: dalla conservazione della compagine patrimoniale, al profitto e la sua massimizzazione, alla sopravvivenza in condizioni di equilibrio economico - finanziario, alla creazione di valore a vantaggio dei molteplici portatori di interesse aziendali.

Una simile evoluzione consegue al prevalere di determinati interessi che gravitano sulle unità aziendali e dei relativi portatori che ne condizionano la cultura: dal proprietario dell'azienda domestico-patrimoniale agli apportatori del capitale di rischio, nelle aziende costituite in forma societaria, all'organismo aziendale considerato nella sua interezza, alla collettività tutta che si riconosce destinataria di ogni attività economica.

Conseguentemente all'evoluzione degli scenari e della cultura aziendale si modificano gli obiettivi gestionali e si adattano le teorie e le meccaniche contabili impiegate per apprezzarne il raggiungimento: è l'argomento del prossimo paragrafo.

8. Il presupposto teorico dei mutevoli sistemi di scritture contabili³⁵

Anche lo strumento tradizionalmente impiegato per memorizzare i fatti di gestione, cioè il prospetto di conto, e la meccanica seguita per concatenare in sistema i dati iscritti nei molteplici conti accesi per dominare le complesse dinamiche aziendali, subiscono nel tempo profondi cambiamenti, non tanto nella tecnica partiduplistica della registrazione dei dati quantitativi - monetari relativi ai fatti medesimi, quanto, invece, nella prefigurazione del supporto teorico all'interpretazione di quei fatti ed alle motivazioni del loro verificarsi.

Già considerando il primo periodo del più ampio arco temporale a suo tempo circoscritto, cioè dalla seconda metà del XIX secolo fino al primo quarto del '900, il presupposto teorico al sistema di scritture contabili adottato in azienda si è significativamente modificato. Si è passati, infatti, dall'accendere i conti agli attori aziendali che svolgono la loro azione amministrando i cespiti patrimoniali, onde accertarne la responsabilità giuridico - morale derivante dall'uso dei cespiti medesimi ad essi affidati - la teoria personalistica dei conti di carboniana memoria-, ai conti accesi ai singoli elementi del patrimonio - la teoria dei conti a valore o materialistica di bestana impostazione -, in modo da seguirne le modificazioni provocate dai singoli fatti amministrativi ed accertare, al termine di un determinato arco temporale, la variazione del "patrimonio netto" come sommatoria delle molteplici variazioni subite da ognuno dei cespiti patrimoniali.

Il passaggio culturale ed operativo verificatosi a cavallo dei due secoli, il XIX ed il XX, si dimostra, quindi, di straordinaria rilevanza: la teoria contabile bestana, infatti, rovescia completamente l'impostazione carboniana. Quest'ultima, come affermato più volte, pone l'enfasi sugli "attori" che si individuano all'interno del perimetro dell'azienda e che agiscono sul suo patrimonio, mentre il Besta pone il focus delle sue riflessioni sul "patrimonio" dell'azienda considerata. Egli intende dominarne le variazioni disinteressandosi di coloro che

³⁵ Su questo specifico argomento si veda, in modo diffuso: Catturi, 1989.

le hanno provocate, ma rilevando puntualmente le cause positive e negative di quelle stesse variazioni, ovvero i risultati che conseguono dall'amministrazione dei singoli cespiti patrimoniali che si concretizzano, appunto, in rendite e profitti o spese e perdite.

È questo il motivo in relazione al quale il conto sintetico "perdite e profitti", redatto al termine di un qualunque periodo amministrativo per rilevare contabilmente il risultato economico conseguito dall'azienda, è detto a "risultati lordi" o "particolari", ognuno dei quali, infatti, relativo all'amministrazione di singoli elementi del patrimonio³⁶.

Il Besta, dunque, focalizzando i suoi ragionamenti sul patrimonio aziendale, ordina e suddivide i fatti amministrativi che vertono su di esso in relazione ai loro effetti sul patrimonio medesimo. Così separa i fatti permutativi, da quelli modificativi e misti.

Quando occorre, allora, è possibile determinare contabilmente i "particolari" risultati derivanti dall'amministrazione di ciascuno degli elementi del patrimonio e rilevare, in sintesi, il complessivo risultato economico dell'azienda considerata attraverso la sommatoria di quei risultati particolari e l'effetto ultimo dell'azione amministrativa sul suo "patrimonio netto".

Questa costruzione teorico – operativa, allora, ben si sintetizza nella locuzione "sistema (contabile) patrimoniale", mentre quella carboniana, tutta orientata sulle responsabilità, tanto giuridica che morale, degli attori aziendali potrebbe essere denominata "sistema (contabile) delle responsabilità".

È opportuno rammentare che quest'ultima concezione contabile ha trovato il suo fertile terreno di applicazione nella Pubblica Amministrazione operante nella seconda metà dell'800, poiché appariva come la più congrua a dominare ed a vincolare le dinamiche finanziarie che in quel tipo di azienda apparivano prevalenti. In quello scorcio di secolo, del resto, doveva essere fronteggiato, subito dopo l'unificazione politico - territoriale del nostro Paese, una crisi finanziaria di ingenti proporzioni dovuta alla realizzazione del processo di aggregazione dei piccoli Stati preesistenti ed al difficoltoso risanamento delle finanze pubbliche disastrose dalle decennali guerre di liberazione degli stati preunitari.

Il Besta, invece, ha ben presente, all'inizio del nuovo secolo, il '900, oltre alle aziende domestico – patrimoniali, tipiche del secolo precedente, anche quelle industriali, le quali, seppur timidamente e sporadicamente, come abbiamo già riportato, iniziano ad operare nel nord dell'Italia, oramai unificata.

L'innovazione bestiana, addirittura, potrebbe essere posta a supporto di un parallelismo politico – contabile, nel senso che come l'Italia risulta dall'unione, cioè dalla somma di realtà storico - culturali diverse, così si giunge al risultato economico di ogni singola azienda sommando i risultati particolari realizzati con l'amministrazione degli elementi del suo patrimonio, riuniti in sistema. L'idea sembra meno peregrina di quello che può sembrare a prima vista. Del resto, alla fine dell'800 si respira l'aria di un'Italia, certamente paese unitario, ma costruito su realtà politico – culturali e storiche profondamente diverse; così il

³⁶ Quel prospetto, redatto con differenti presupposti teorici e con altra ottica interpretativa, è oggi denominato semplicemente "conto economico".

Besta inizia ad avvertire il concetto unitario di azienda, poggiandolo sul suo patrimonio pur scisso in più componenti, i singoli elementi, che hanno esigenze amministrative diverse, ma giuridicamente e contabilmente composte in modo unitario.

Il sistema delle scritture contabili che i due autori impostano per memorizzare, controllare e documentare le vicende di vita dell'azienda risente, inevitabilmente, del loro diverso modo di osservarla. Il Cerboni, infatti, avanza la proposta di un "sistema (contabile) delle responsabilità", basandolo sulla cosiddetta "teoria personalistica dei conti", mentre il Besta, abbandonando ogni orientamento giuridico, che assecondava spesso vere e proprie finzioni, prospetta quella che è definita "teoria materialistica dei conti" o "teoria dei conti a valore" che costituisce la base scientifica del cosiddetto "sistema (contabile) patrimoniale".

In quest'ultima teoria, infatti, i prospetti di conto non vengono più accesi agli attori aziendali (al proprietario, all'amministratore ed ai suoi agenti e corrispondenti come nella teoria personalistica), ma a ciascuno degli elementi (cespiti) che costituiscono il patrimonio aziendale, di cui si vuole seguire le vicende amministrative che conducono a sue variazioni aumentative o diminutive.

Il cambio di prospettiva scientifico - operativa è di straordinaria rilevanza. Nella prima impostazione, infatti, si vuole focalizzare la responsabilità che gli attori aziendali assumono nell'amministrare il patrimonio che consente l'esercizio dell'attività economica, mentre l'ottica bestiana intende puntualizzare e dominare le modificazioni quali - quantitative che avvengono nel sistema degli elementi patrimoniali e che sono provocate dall'azione esercitata su di essi dall'organo personale dell'azienda.

Nel periodo storico che stiamo analizzando, dunque, il fattore che caratterizza e su cui si basa qualunque unità aziendale è sicuramente il suo patrimonio, ma ad esso si aggiunge immediatamente, ed inevitabilmente, l'azione che su di esso viene svolta dall'organo personale dell'azienda per consentire di assolvere alla propria funzione e permettere il raggiungimento del fine per il quale è stata costituita. Per esercitare l'attività economica, insomma, occorre "muovere" le singole risorse disponibili, consumarle, incrementarle, variarne la tipologia e la combinazione. È assolutamente impensabile che il sistema delle risorse aziendali rimanga fisso ed immobile nel tempo. In realtà, quel sistema è continuamente mutevole, in virtù dell'azione che su di esso viene esercitata dall'organo personale ed è proprio tale mutevolezza la ragione di vita dell'azienda, perché da quel continuo cambiamento si libera l'"energia" per implementare i processi di creazione del valore.

L'evoluzione del sistema contabile e della teorica che lo supporta, tuttavia, non si arresta. Il concetto unitario di azienda, timidamente proposto dal Besta, diventa, infatti, fondamentale nella teorica zappiana, la cui proposta si diffonde rapidamente nel nostro Paese dal secondo quarto del '900. Nel pensiero scientifico dello Zappa tutto è orientato all'unità.

Il maestro scrive di gestione unitaria, anche se doverosamente scissa nei due grandi momenti di manifestazione, quello economico o reddituale e l'altro finanziario o numerario. Egli individua il "reddito" come unico risultato economico aziendale, mentre il patrimonio

viene rilevato, al termine del periodo amministrativo, solo in modo derivato. Esso, infatti risulta contabilmente scisso nelle “rimanenze” dei costi sostenuti e dei ricavi conseguiti (rilevate al termine del periodo considerato), per quanto riguarda il settore economico del patrimonio, e negli elementi finanziari che residuano: cassa, debiti e crediti, per il settore, appunto, finanziario³⁷.

Assistiamo, ancora una volta, ad una “copernicana” rivoluzione contabile. Mentre il Besta intende seguire contabilmente le vicende del patrimonio dell’azienda e, per conseguenza, sommandole determina il risultato economico di periodo realizzato dall’azienda medesima, lo Zappa, invece, per prima cosa intende determinare il reddito che l’azienda realizza nell’arco di tempo considerato e da tale determinazione consegue la rilevazione contabile del patrimonio dell’azienda medesima, costituito, appunto, dalle rimanenze dei costi e dei ricavi.

Da queste premesse teoriche discendono inevitabilmente coerenti effetti contabili. I prospetti di conto, infatti, non sono più accesi agli elementi del patrimonio, ma alle dinamiche economiche e numerarie (finanziarie) conseguenti alle operazioni di gestione. Lo Zappa, allora, classifica i conti in numerari (finanziari), di reddito (economici) e di capitale (quest’ultimi accesi alle poste ideali del “netto”) e li considera uniti a sistema che inevitabilmente denomina “del reddito”, poiché è quell’unica sintetica grandezza che egli intende rilevare con la tenuta delle scritture contabili.

L’ottica unitaria del fenomeno economico – aziendale si afferma, pertanto, in ogni suo aspetto: nel reddito come unico, sintetico risultato della gestione e nel concetto teorico – operativo di azienda, considerata, a sua volta, unitariamente e nella sua interezza.

Ci sembra opportuno annotare, in sequenza sinottica, il significativo cambiamento assunto dai tre autori fino ad ora considerati, Cerboni, Besta e Zappa, nei presupposti teorico – operativi delle loro concettualizzazioni contabili.

Il primo degli autori appena ricordati focalizza la sua indagine sugli attori che operano all’interno dell’azienda, il secondo sul suo patrimonio, mentre lo Zappa si concentra sull’entità aziendale, considerata finalmente in modo unitario. L’ottica concettuale di quest’ultimo autore è così nettamente delineata, decisa e convinta che egli prospetta di

³⁷ Il maestro scriveva così: “*Il capitale esprime lo stato complessivo delle attività e delle passività che, conferite nell’investimento di impresa, concorreranno alla formazione dei redditi venturi. Il reddito invece manifesta il divenire di componenti attribuiti ad un dato periodo di tempo. Del reddito potrebbe affermarsi ch’esso dà la visione dinamica di quel complesso investimento, del quale il capitale esprime l’aspetto statico. Per usare la apodittica terminologia invalsa in recenti dottrine economiche, si può dire che il reddito esprime il movimento, o la corrente, o il flusso di valori, accertato in relazione al tempo che intercorre tra due rilevazioni della grandezza di quel fondo, o stock di valori, che è il capitale*” (Zappa, 1946).

Naturalmente, sono “rimanenze” di costi quelle relative a beni acquistati, ma non totalmente utilizzati nei processi di produzione realizzati nel periodo amministrativo considerato, oppure diritti economici non completamente goduti nel medesimo periodo. Viceversa, sono “rimanenze” di ricavi, la parte aliquota di quelli conseguiti, ma non di competenza del periodo che è stato preso in considerazione.

abbandonare le linee teoriche degli studi di ragioneria, fino ad allora, seguite, e di indirizzare le ricerche in una visione unificante nell'ambito di una nuova scienza che lui denomina "economia aziendale"³⁸. E dell'azienda la teorica zappiana vuole indagare le dinamiche economiche e numerarie (finanziarie) provocate dai fatti di gestione e determinare contabilmente il risultato economico da essa periodicamente raggiunto. La direttrice di analisi di tale teoria è rivolta all'interno del perimetro aziendale per scoprirne sia i caratteri morfologici che quelli fisiologici.

Il processo evolutivo delle teorie contabili, tuttavia, non si arresta, poiché il pensiero scientifico di Alberto Ceccherelli e dei suoi allievi costituisce la premessa culturale per una ulteriore, decisiva evoluzione che si manifesterà dal terzo quarto del '900.

Acquisito e condiviso l'unitario concetto di azienda, il Ceccherelli, infatti, sposta le sue indagini alle relazioni che l'azienda medesima tesse con gli attori ambientali. Del resto, l'azienda è organismo economico e nello stesso tempo è organo del più vasto organismo sociale.

Questa nuova prospettiva di studio amplifica il ragionamento zappiano, ponendo l'enfasi sulle operazioni di gestione esterna, veri e propri "atti di comunicazione" aziendale. Sono tali operazioni che generano flussi bilaterali, l'uno di natura economica, allorché oggetto del movimento sono beni o servizi, e l'altro di contrapposta natura finanziaria, quando è la moneta che si muove da o verso l'azienda considerata.

L'indagine scientifica, dunque, sposta ancora l'ottica di riferimento, non sugli attori aziendali, non sul patrimonio, non sull'azienda circoscritta al suo perimetro, ma sull'insieme sistemico delle relazioni azienda/ambiente.

Tale evoluzione provoca effetti significativi ed inevitabili sul sistema contabile adottato dalle aziende, non tanto nella meccanica delle registrazioni di libro, che rimangono ovviamente partiduplistiche, quanto, e soprattutto, sulla teoria che supporta la tenuta di quel sistema. Si noti che il sopraggiungere di una nuova teoria contabile non condanna all'oblio le precedenti, poiché ognuna di esse costituisce gradino conoscitivo indispensabile all'individuazione dei nuovi orizzonti teorici.

³⁸ "La scienza che studia le condizioni di esistenza e le manifestazioni di vita delle aziende, la scienza ossia dell'amministrazione economica delle aziende, insomma l'economia aziendale è dunque la nostra scienza" (Zappa, 1927).

La definizione del perimetro dell'oggetto di indagine della "nuova" area scientifica che lo Zappa intravede riveste un particolare interesse per i nostri studi non solo per l'assoluta novità della proposta, almeno per quanto riguarda la cultura italiana, la quale tende a superare i confini, oramai troppo angusti, della ragioneria, ma anche perché quell'oggetto viene chiaramente definito e risiede nello studio delle "condizioni di esistenza e le manifestazioni di vita delle aziende". Sembra quasi che il maestro non si accontenti della sola visione sistemica dell'azienda e ne voglia ricercare una diversa che assegna proprio alle indagini economico - aziendali. Sarà il concetto di "istituto" quello che, a suo parere, risponderà con efficacia a tale ricerca, ma non c'è dubbio che, rimanendo allo stretto senso delle parole, l'ottica organicistica dell'azienda la si può già intravedere nell'espressione del suo pensiero.

L'interpretazione relazionale dei comportamenti aziendali modifica inevitabilmente l'adozione e l'interpretazione dei dati memorizzati nei prospetti di conto. Nella nuova ottica di indagine, infatti, quei dati rappresentano sia l'intensità dei flussi di natura economica, espressa in termini monetari e, quindi, costi sostenuti o ricavi conseguiti nel periodo analizzato, che, in contrapposizione, l'intensità dei flussi di natura finanziaria, rappresentando essa entrate riscosse od uscite pagate durante il medesimo periodo.

Le considerazioni esposte inducono a soffermarsi ulteriormente sulle correlazioni esistenti fra gestione e patrimonio aziendale e, quindi, fra flussi ed i singoli elementi o stock del patrimonio.

In effetti, le riflessioni che abbiamo condotto hanno ritenuto l'unità aziendale come "polo di partenza" o "di arrivo" di un qualunque flusso di gestione, ma una simile "immagine", certamente corretta, può essere sottoposta, tuttavia, ad una più attenta focalizzazione, in modo da dominare più puntualmente il fenomeno analizzato. A ben guardare, ogni flusso ha come punto di partenza o di arrivo non tanto la singola azienda, quanto specifici elementi della sua compagine patrimoniale, cosicché il verificarsi di un qualunque flusso, sia economico che finanziario, provoca un aumento od una diminuzione della quantità, cioè della massa originariamente disponibile dell'elemento interessato. Insomma, ogni compagine patrimoniale può essere considerata come un sistema di "celle" in cui si collocano beni omogenei posseduti dall'azienda. Da quelle celle vengono prelevati o vi si immettono i "beni" che costituiscono gli oggetti dei flussi che sono attivati dalle operazioni di gestione esterna.

È proprio la continua ed incessante variazione della massa contenuta nelle singole celle degli elementi del patrimonio aziendale, provocata dall'impatto dei flussi gestionali, che implica, istante per istante, una diversa definizione quali - quantitativa della medesima compagine patrimoniale considerata nel suo insieme: il trascorrere del tempo, con l'attivazione dei rapporti interaziendali e la realizzazione dei processi interni di produzione, provoca inevitabilmente sia delle permutazioni negli stock che costituiscono quella struttura patrimoniale che delle variazioni al suo valore netto.

I prospetti di conto, pertanto, sono accesi alle "masse" o "stock" patrimoniali, cioè ai suoi singoli elementi e all'intensità, espressa in termini monetari, dei flussi generati dalle operazioni di gestione esterna. Cosicché i conti impiegati nelle rilevazioni partiduplistiche si possono suddividere in economici, rilevando essi costi e ricavi, e finanziari, quando memorizzano entrate ed uscite, immediate e future³⁹.

Una simile interpretazione delle dinamiche gestionali e, soprattutto, una tale giustificazione nell'impiego dei conti, classificati in economici e finanziari, costituiscono le motivazioni scientifiche della proposta di una nuova teoria contabile, denominata, appunto, "dei flussi e degli stock".

³⁹ Le operazioni di gestione interna generano solo flussi unilaterali di natura economica, perché si riferiscono al processo di creazione di valore (economico) realizzato dall'azienda considerata.

Come si può notare quest'ultima concettualizzazione si contraddistingue per essere una combinazione, che ci auguriamo venga ritenuta opportuna e razionale, di quella bestana, dalla quale recupera il patrimonio come sistema di elementi (e, quindi, di stock), con la teorica zappiana, di cui consolida e riafferma l'aspetto economico e quello finanziario (o numerario) della gestione.

Dunque, l'azienda è organismo vivente in continuo cambiamento per gli intensi e mutevoli atti di comunicazione che la legano agli altri attori che operano nel medesimo ambiente di riferimento.

D'altra parte, lo studio di quelle medesime relazioni consente di affrancare l'azienda dall'esclusivo legame con il suo soggetto economico e di inserirla in una dimensione operativa in cui hanno la stessa importanza i molteplici interessi che gravano su di essa e gli attori che se ne fanno carico.

È in questa ottica di indagine che il "profitto" e la sua massimizzazione non può essere ritenuto l'obiettivo strategico dell'azienda, poiché essa opera nell'interesse di una pluralità di soggetti, sia interni che esterni al suo perimetro.

A tal fine, abbiamo notato in precedenza come al profitto venga sostituita una nuova grandezza economica di sintesi gestionale denominata "Valore Aggiunto". La determinazione contabile di tale grandezza non deriva da un mero aggiustamento formale del tradizionale "conto economico", redatto secondo l'ottica del proprietario, ma risulta come riepilogo conclusivo dei dati inerenti i fatti di gestione e rilevati dalle scritture contabili in partita doppia⁴⁰.

Quest'ultime, in effetti, memorizzano le intensità dei flussi economici generati dalle operazioni di gestione, ovvero i costi sostenuti ed i ricavi conseguiti dall'azienda durante l'intero periodo amministrativo preso in considerazione. Al termine di quello stesso periodo vengono riepilogati tali dati in opportuni conti di sintesi, accesi uno alla "Produzione realizzata" e l'altro ai "Consumi Intermedi", ovvero ai "costi di attivazione" della struttura patrimoniale sostenuti per l'esercizio dell'attività economica intrapresa. Il Valore Aggiunto realizzato dall'azienda nel periodo amministrativo risulta, allora, come "grandezza saldo" di un prospetto di conto che vede confrontati, perché esposti in apposte sezioni, i montanti della Produzione realizzata e quello dei Consumi Intermedi⁴¹.

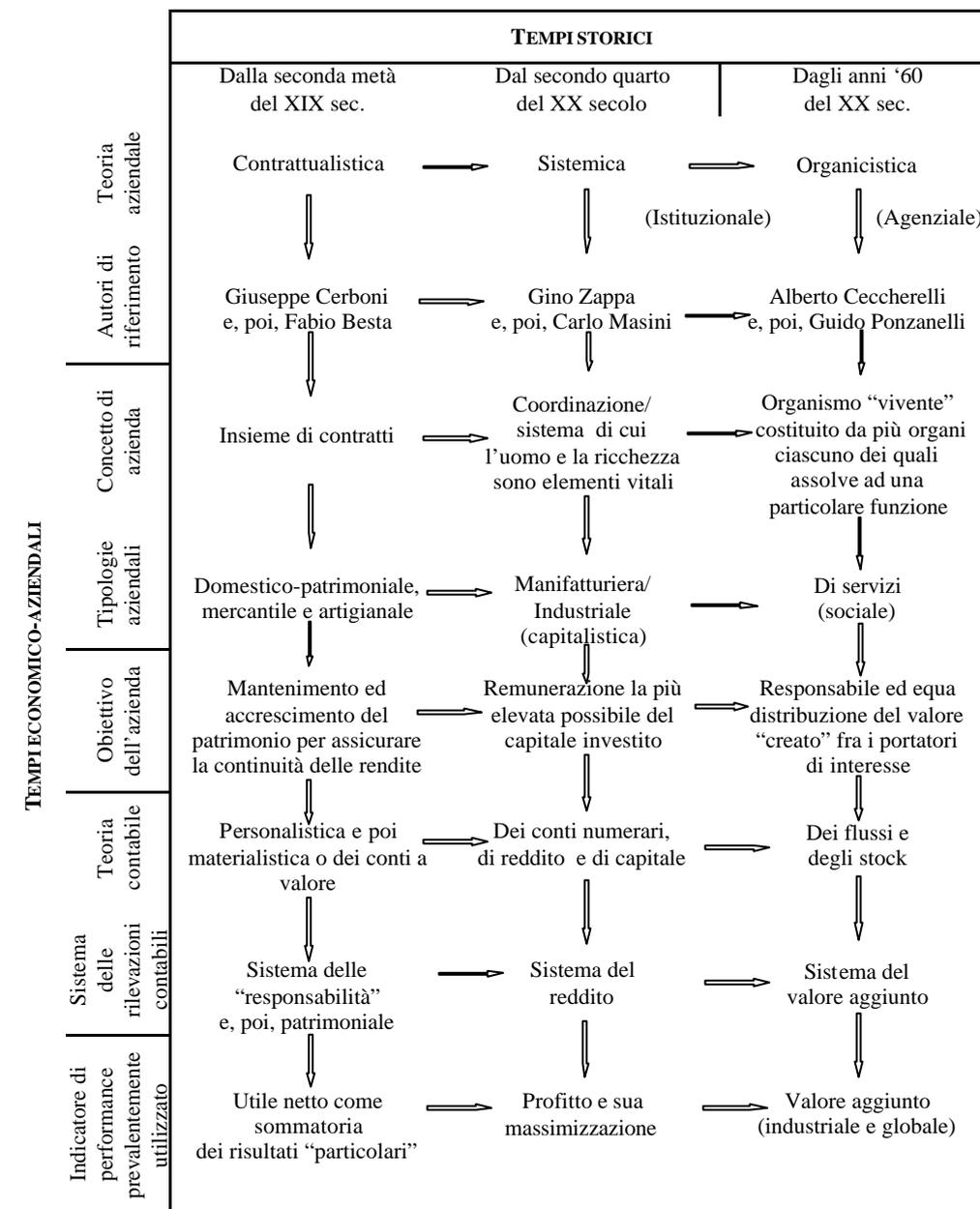
Nel medesimo sistema di scritture, d'altra parte, la rilevazione delle intensità dei flussi finanziari, in contropartita a quelli economici, conduce, alla redazione del cosiddetto "rendiconto finanziario" che consente l'esposizione della variazione subita dal settore finanziario del patrimonio dell'azienda nell'arco di tempo considerato.

Le riflessioni che abbiamo fin qui presentato consentono di redigere le prime righe e le prime colonne della matrice che rappresenta, a nostro parere, alcuni significativi caratteri

⁴⁰ Su tale argomento si veda, in dettaglio: Catturi, 2007b.

⁴¹ Se considerassimo anche i consumi subiti dal patrimonio naturale per effetto dei processi di produzione realizzati dall'azienda considerata avremmo, come grandezza gestionale di sintesi, il Valore Aggiunto Globale.

dell'evoluzione storica degli studi economico – aziendali in Italia manifestatasi dalla sua unificazione politico – amministrativa ai giorni d'oggi:



9. Tipologia aziendale e “attore” che la caratterizza

Nei precedenti paragrafi ci siamo soffermati ad analizzare il processo evolutivo del moderno concetto di azienda e delle teorie che via via ne supportano la diffusione e l’affermazione in campo scientifico ed operativo.

Quelle riflessioni sono state accompagnate da un’indagine sulle tipologie aziendali caratterizzanti il succedersi dei tempi storici considerati, sugli obiettivi gestionali ritenuti via via strategici e sull’evoluzione della base teorica a supporto della tenuta delle scritture contabili.

Appare interessante indagare, altresì, sul cambiamento di alcuni ulteriori aspetti qualificanti il succedersi delle tipologie aziendali, in modo da aggiungere livelli di significatività e di dettaglio al quadro che stiamo disegnando. Intendiamo soffermare l’indagine, allora, tanto sull’attore, ovvero sull’organo, sia esso una singola persona fisica od un gruppo di persone, che qualifica e caratterizza l’azienda, condizionandone l’evoluzione, che sull’“oggetto” sul quale quell’attore esercita la funzione assunta⁴².

Del resto, la correlazione organo/funzione è assolutamente immediata, essendo nella natura delle cose: qualunque organo aziendale si predispone ed esiste poiché deve esercitare una determinata funzione. D’altra parte, la funzione verte su di un determinato e specifico “oggetto”; cosicché la correlazione si amplia a

organo ? funzione ? oggetto di riferimento

Ne consegue che qualunque modificazione in uno dei correlati fattori cambia, per conseguenza, gli altri due.

Tale approccio interpretativo rende evidenti alcune valenze non solo di tipo organizzativo, ma soprattutto di cultura economico – aziendale.

Adottando questa nuova linea di ricerca e considerando il susseguirsi delle teorie aziendali che abbiamo delineato emerge immediatamente che è il soggetto *amministratore* l’organo caratterizzante l’azienda operante in ambito teorico contrattualistico.

È nel pensiero del Cerboni, infatti, che troviamo con chiarezza individuato quell’attore, delineata magistralmente la sua funzione ed accertato l’oggetto su cui verte la sua attività. Nel pensiero cerboniano, il principale attore aziendale è indubbiamente l’amministratore, il quale si vale, per esercitare la propria funzione, di agenti e corrispondenti, ma solo su di esso grava l’estrema responsabilità giuridico – morale dell’“azione amministrativa” che egli svolge sull’oggetto specifico della propria attività, cioè sulla “sostanza amministrabile”, ovvero sul patrimonio aziendale.

⁴²L’“organo” aziendale, pertanto, corrisponde ad una unità chiaramente individuabile nel modello organizzativo adottato dall’azienda medesima. Talvolta, nell’ambito di considerazioni puramente operative, viene sostituito il termine organo con quello di ente, senza attribuire a tale parola, evidentemente, nessuna valenza giuridica; insomma, l’organo dell’azienda non corrisponde al suo soggetto giuridico.

Successivamente, anche il Besta scrive di “negozi” da “amministrare”, confermando l'intuizione scientifico - operativa del Cerboni.

L'amministratore, infatti, è colui che si rapporta al patrimonio aziendale disponibile, assume la responsabilità nell'uso dei beni che lo compongono ed agisce con atti e disposizioni, conformi alle vigenti disposizioni giuridiche, con l'obiettivo di trarre da ciascuno di quei cespiti positivi risultati che sommati fra loro consentano di determinare il complessivo risultato economico conseguito dall'azienda nel periodo considerato.

L'azione dell'amministratore sulla compagine patrimoniale tende, in primo luogo, a preservarne la composizione sistemica, la sola capace di assicurare un flusso di rendite con una intensità tale da mantenere integra quella composizione o semmai migliorarla e solo in un secondo momento a soddisfare i bisogni del proprietario dell'azienda e dei componenti della sua famiglia. L'obiettivo primario che deve essere conseguito nell'uso delle rendite patrimoniali, infatti, è la salvaguardia dell'integrità della fonte delle rendite, e il suo eventuale ripristino se compromessa, e solo successivamente procedere al consumo delle rendite residuali per soddisfare i bisogni dei componenti del soggetto economico.

È naturale che la continua generazione di rendite provochi il consumo graduale della fonte delle stesse rendite, ovvero dei beni che costituiscono il patrimonio; questo è il motivo dell'assoluta necessità del ripristino della fonte delle stesse rendite, se si vuole mantenere nel tempo la possibilità di soddisfare non solo i tradizionali bisogni del proprietario e della sua famiglia, ma anche quelli che via via vengono avvertiti per la prima volta.

All'amministratore, pertanto, non si pongono molte alternative nell'assumere decisioni operative e le responsabilità che egli riveste sono chiare e nette, sia quelle giuridiche che morali. Così, l'amministrazione dei beni patrimoniali si svolge, generalmente, in un'ottica prudentiale, adottando principi di comportamento e metodologie d'impiego consolidate da una pluriennale tradizione.

Nel periodo storico che stiamo considerando, dall'unità dell'Italia al primo quarto del '900, i cambiamenti dello scenario economico, ed in particolare di quello aziendale, sono decisamente lenti. Ne deriva che la programmazione degli eventi futuri, che potranno incidere sul patrimonio dell'azienda, risulta abbastanza semplice e facile: si tratta, infatti, di eventi ripetitivi sia nel tempo che nei montanti monetari, a meno del verificarsi di fatti eccezionali ed improvvisi.

Il complesso degli strumenti impiegati a supporto dell'azione amministrativa è limitato nel numero e nella difficoltà d'impiego. È sufficiente l'adozione di un sistema dei conti, eventualmente tenuto in partita doppia, per dominare l'evolversi delle vicende aziendali, di un “bilancio di previsione” per orientare nel breve andare l'attività amministrativa e di una serie di “partitari” per tener memoria dei debiti e dei crediti accesi, rispettivamente, nei confronti dei fornitori di beni e servizi e dei clienti. D'altra parte, l'uso dei beni patrimoniali, sia che si tratti di beni urbani che di fondi rustici e di impianti ed attrezzature, avviene in processi tecnici di cui si conoscono comunemente fasi e durata, cosicché l'attività del prevedere il

futuro aziendale non presenta elevati gradi di rischio, se non quello derivante dai danni dovuti ad imprevedibili calamità naturali.

La responsabilità assunta dall'amministratore, pertanto, oltre a quella relativa alla correttezza giuridica dei fatti amministrativi messi in atto, si concretizza nel buon uso, cioè senza sprechi, dei beni che costituiscono la compagine patrimoniale. Per questo motivo, la locuzione "rendere il conto", che l'amministratore è tenuto a fare nei confronti del soggetto proprietario, vuol rappresentare, appunto, l'atto mediante il quale egli si "scarica" delle responsabilità assunte, dimostrando, tramite opportune evidenze contabili, il razionale ed il responsabile utilizzo dei beni che ha avuto in amministrazione.

Se l'obiettivo dell'azione sui beni patrimoniali è chiaramente definito non rimane che assecondare quell'azione secondo la predisposizione delle linee operative più opportune e, tutto sommato, orientate nel solco della tradizione. Nelle aziende domestiche – patrimoniali, insomma, prevale il tatticismo amministrativo, poiché gli obiettivi di fondo posti all'attività aziendale appaiono chiaramente definiti e costanti nel tempo.

È in questo senso che nel soggetto che assume la funzione di amministrare una qualunque azienda, operante nel periodo di tempo che stiamo considerando, si ricerca una capacità operativa che ha il senso appena descritto e che può essere sintetizzata con il termine di *amministratorialità*, attribuendo ad essa i valori, le caratteristiche ed i comportamenti che abbiamo appena delineato.

Le decisioni che l'amministratore è tenuto ad assumere, pertanto, sono definite *tattiche*, poiché il loro obiettivo tende ad assecondare ed a promuovere dei miglioramenti operativi, nel senso che intendono ottenere il raggiungimento di livelli sempre più elevati nell'efficienza e nell'efficacia dei processi interni di lavorazione, attraverso la migliore, razionale e responsabile utilizzazione delle risorse disponibili. Quel tipo di decisioni, allora, riguardano il tempo ed il volume degli acquisti dei fattori da utilizzare nei processi appena rammentati, l'impiego di opportune metodologie di controllo del consumo delle risorse materiali ed umane disponibili, l'individuazione ed il ricorso ad opportune fonti di finanziamento e le conseguenti forme di investimento da attuare per rendere il sistema patrimoniale più consono alla generazione di rendite, oppure, se si tratta di aziende manifatturiere, per consentire l'avvio di nuovi processi di lavorazione, oppure il mantenimento di quelli da tempo realizzati, etc..

L'ottica di studio zappiana, cambiando il periodo storico di riferimento, con inizio nel secondo quarto del '900, e, pertanto, modificandosi gli orizzonti culturali e lo scenario socio-economico, continua ad attuare, anche sotto l'aspetto dell'analisi che stiamo affrontando, una decisa e significativa evoluzione rispetto alla precedente posizione scientifico-operativa.

La figura centrale dell'azienda, non più domestica – patrimoniale o artigianale, ma industriale, diventa, infatti, il *direttore* o meglio il *manager*. Naturalmente, non si tratta solo di una diversa denominazione assegnata ad un organo ed alla relativa funzione aziendale, ma di ruoli e di comportamenti decisamente differenti rispetto a quelli assunti dal precedente amministratore.

Il manager, infatti, è colui che riveste la funzione di *gestire* l'azienda⁴³.

L'oggetto di riferimento della funzione manageriale, pertanto, è l'azienda nella sua interezza e non più il suo solo patrimonio, tanto che la parola chiave di quella funzione, abbandonato il mantenimento dell'integrità del patrimonio aziendale, diventa la "gestione" non solo della crescita, ma dello sviluppo del sistema azienda⁴⁴.

Il manager che non è attento al progresso scientifico e tecnico che riguarda la specifica funzione assunta, che non si vale per l'adozione delle decisioni operative delle informazioni acquisibili mediante l'uso dei moderni strumenti matematico-statistici, lascia troppo spazio ai concorrenti e crea le premesse per una rovinosa caduta dell'azienda in cui svolge la propria attività. Con tali manager, quell'organismo aziendale andrà ad occupare posizioni di mercato sempre più marginali, fino ad esserne escluso definitivamente e rovinosamente.

Il manager deve possedere le capacità di interpretare i risultati raggiunti provenienti dall'uso di sempre più sofisticati strumenti di controllo e di misurazione applicati alle vicende gestionali, in modo da trarre dal loro uso informazioni utili per assumere efficaci e responsabili *decisioni* non più tattiche, ma *strategiche*.

⁴³ Nelle correnti considerazioni effettuate in ambito aziendale, si parla e si scrive di manager anche in riferimento a coloro che assumono la responsabilità operativa di determinate linee di business o di specifiche funzioni aziendali. Il manager di cui si scrive nel testo ha il livello di Direttore Generale o di Amministratore Delegato che assume la funzione di indirizzo e di coordinamento dell'attività dei manager delle funzioni o delle divisioni aziendali.

⁴⁴ Crescita e sviluppo sono due concetti che, nel tempo, hanno assunto valenze diverse dalle attuali e sono stati usati perfino in modo intercambiabile; oggi, tuttavia, i loro significati, soprattutto in ambito aziendale, risultano ben definiti e fra loro opportunamente diversi. Entrambi, comunque, richiamano entità pluridimensionali e sistemiche, come lo è, sotto certi punti di vista, anche l'azienda. Crescita, infatti, richiama il processo che si traduce nell'aumento, apprezzabile ad intervalli successivi di tempo, di una specifica e particolare dimensione dell'oggetto o del fenomeno sottoposto ad analisi, di cui si apprezza e si conosce la composizione sistemica e, quindi, la sua morfologia.

La crescita, pertanto, si può manifestare in modo asincrono nei molteplici componenti o grandezze del fenomeno o nelle componenti del sistema e con andamento differenziato nei tassi di incremento di alcune sue grandezze, tanto da evidenziare un aumento distorto e sbilenco dell'insieme analizzato.

Lo sviluppo supera i limiti operativi della crescita che abbiamo appena evidenziati; il primo fenomeno, infatti, è ben più complesso, coinvolgente ed unitario della crescita. Esso attiene all'interezza dell'oggetto analizzato e non solo ad una sua parte o dimensione e mette in gioco non singole misure quantitative, ma anche parametri ed apprezzamenti di tipo qualitativo e comunque risente della correlazione fra i dati quantitativi relativi alle molteplici dimensioni o grandezze dell'oggetto analizzato, allorché vengono considerate contemporaneamente e in modo unitario.

Il fenomeno dello sviluppo, pertanto, è più ampio e complesso di quello della crescita che comunque lo presuppone e lo comprende; i suoi caratteri si riconoscono

Insomma, lo sviluppo richiama l'armonia nell'aumento coordinato e sincronico di tutta la composizione sistemica nei suoi molteplici aspetti e dimensioni, poiché guarda la totalità e l'unitarietà del fenomeno o dell'entità analizzata (Catturi, 2009b: 1 e segg.).

La valenza strategica delle decisioni manageriali sta, appunto, nell'ottica di medio – lungo andare che esse assumono e nell'obiettivo di tendere, con la loro attuazione, ad innescare processi di sviluppo dimensionali sia a carattere qualitativo che quantitativo⁴⁵.

Del resto, gli strumenti a sua disposizione per ben gestire l'azienda sono certamente più sofisticati, complessi e numerosi di quelli a suo tempo utilizzabili dall'amministratore, facendo largamente uso di metodiche matematiche e statistiche. Ciò dipende dalle caratteristiche dell'ambiente in cui vive l'azienda industriale, decisamente più dinamico del precedente a carattere prevalentemente agricolo, e dalla complessità dell'articolazione organizzativa assunta dalla stessa azienda. Il dominio consapevole di queste situazioni, interne ed esterne all'azienda, richiedono il supporto di una massa di informazioni di tale numerosità che solo qualche decennio orsono era impensabile. Non c'è alcun dubbio che il fenomeno della concorrenza fra i prodotti fabbricati da una molteplicità di aziende domini le riflessioni degli analisti economici ed economico – aziendali ed il farvi fronte, con ragionevole successo, richiede abbondanza di informazioni quantitative e qualitative.

Il problema fondamentale che il manager è chiamato a risolvere, tuttavia, è quello della scelta delle informazioni vere e corrette fra le numerosissime disponibili: è come riuscire a percepire una melodia accattivante e dolce nel rumore assordante di una discoteca.

L'orizzonte economico si allarga all'intero universo, i processi di creazione del valore diventano più varî e complessi e le grandezze che il manager è tenuto a conoscere ed interpretare non sono solo di tipo economico, relative ai costi sostenuti ed ai ricavi conseguiti, o finanziario, concernenti le riscossioni e i pagamenti, o quelle patrimoniali, relative alle variazioni del capitale netto od, eventualmente, del valore di borsa dell'azienda, ma anche le molteplici variabili relative alle risorse umane impiegate nella produzione. Egli deve dimostrare di essere in grado di gestire i processi tecnici di lavorazione non con un'ottica contingente e miope, ma con una visione di medio – lungo andare, assumendo la consapevolezza che l'azienda è complesso sistemico che tende a raggiungere con continuità nel tempo il fine economico del reddito.

Il manager, pertanto, predispone e gestisce i piani di sviluppo, contribuisce alla formazione di un buon clima interno all'azienda, attraverso la sapiente predisposizione di sistemi incentivanti condivisi, e domina le tecnicità aziendali, le relazioni fra unità organizzative, la dinamicità dei flussi informativi e, quindi, le linee di comunicazione interna. Egli non usa direttamente i sofisticati strumenti di analisi gestionale oggi disponibili, ma sa interpretare le informazioni che derivano dal loro impiego, costituendo esse la base indispensabile per assumere decisioni razionali e responsabili coordinate in un piano (industriale) di sviluppo aziendale.

⁴⁵ Per strategia aziendale si intende, infatti, il coordinamento fra gli obiettivi gestionali e patrimoniali che si intendono raggiungere, le decisioni conseguenti da assumere, i processi e gli strumenti da attivare ed i comportamenti da adottare al fine dell'efficace ed efficiente raggiungimento degli obiettivi prefissati.

È questo il significato gestionale che intendiamo attribuire al concetto di *managerialità*, mentre le decisioni assunte da un tale attore aziendale attengono, in definitiva, alla cosiddetta *strategia operativa*⁴⁶.

Così, la responsabilità fiduciaria di cui il manager è investito non si manifesta, a nostro parere, solo nei confronti del proprietario, ma rispetto a tutti i portatori di interessi aziendali, sia interni che esterni al suo perimetro. Ognuno di loro si attende che la gestione sia corretta, responsabile e vantaggiosa.

Spesso, tuttavia, si verificano delle patologie distorsive nei comportamenti del manager, quando egli risulta orientato solo al contingente, al momentaneo ed al raggiungimento dell'immediato risultato economico, anche adottando trucchetti contabili che, senza sconfinare nell'illecito, distruggono irrimediabilmente le difese patrimoniali dell'azienda: tutto per beneficiare di eventuali maggiorazioni retributive. Sono sistemi incentivanti adottati dall'azienda o contratti di prestazione di lavoro personalizzati, tarati sul risultato economico raggiunto nel breve periodo, che spingono a simili comportamenti, facendo perdere all'azienda medesima capacità competitive, visione strategica allo sviluppo e sensibilità all'innovazione.

Nell'ultimo periodo analizzato, quello che si sviluppa dalla seconda metà del XX secolo, la teoria aziendale propugnata dal Ceccherelli e dai suoi allievi, che si diffonde in tale periodo, provoca cambiamenti interpretativi sul piano dell'analisi che stiamo conducendo, differenziandosi in modo precipuo dalle posizioni zappiane e da quelle carboniane e bestane.

In tale ottica di indagine si afferma, come caratterizzante l'azienda contemporanea, una nuova funzione che definiamo imprenditoriale, la quale sopravanza, si fa per dire, quella manageriale, oramai da tempo considerata negli studi a carattere aziendale. Quest'ultima, evidentemente, non scompare dal campo di interesse degli economisti aziendali, né viene sminuita d'importanza nelle considerazioni operative e nella predisposizione dei nuovi modelli organizzativi. Si tratta, in effetti, di attribuire il giusto ed opportuno rilievo alla "nuova" funzione, quella *imprenditoriale*, i cui caratteri scientifico - operativi erano appena percepiti dagli economisti aziendali fino al periodo analizzato.

Cambiando la funzione caratterizzante l'azienda, emerge correlativamente l'organo che l'assume, ovvero *l'imprenditore*, e l'oggetto su cui esercitare tale funzione. Ad esso, infatti, è attribuito il *governo delle relazioni* che si stabiliscono fra una qualunque azienda e gli attori presenti nell'ambiente in cui essa vive ed opera.

È certamente interessante ed utile notare come nel susseguirsi dei tempi storici considerati cambi la funzione aziendale caratterizzante, passando dall'amministrazione del patrimonio, nella teoria carboniana/bestana, alla gestione dell'azienda considerata nella sua

⁴⁶ Il piano industriale ha carattere eminentemente tecnico ed è lo strumento di attuazione delle linee guida di sviluppo impostate nell'ambito della politica aziendale; esso esprime in cifre i mezzi da ricercare ed impiegare ed i risultati attesi, assicurando la coerenza fra risorse impiegate ed obiettivi previsti per ciascuna area di attività o per ogni funzione espletata nell'ambito dell'unità aziendale (Catturi, 2003: 102 e segg.).

unitarietà ed interezza, nell'ottica zappiana, ed, infine, al governo delle relazioni azienda/ambiente, nella teoria ceccherelliana.

Governo sta per dominio dei fatti e delle situazioni; per conoscenza piena delle dinamiche gestionali, soprattutto quelle esterne al perimetro aziendale, oltre che le dinamiche interne. È quella conoscenza che alimenta l'innovazione nel sistema delle idee tendenti all'attivazione di processi di sviluppo dell'azienda, le cui linee risultano armoniosamente correlate con l'ambiente di riferimento.

Mentre la funzione amministrativa trova nel patrimonio il suo punto di riferimento concettuale ed il suo snodo operativo e quella manageriale nella gestione dell'azienda considerata nella sua unitarietà ed interezza, la funzione imprenditoriale assegna al complesso delle relazioni interaziendali il suo motivo di esistenza e di manifestazione.

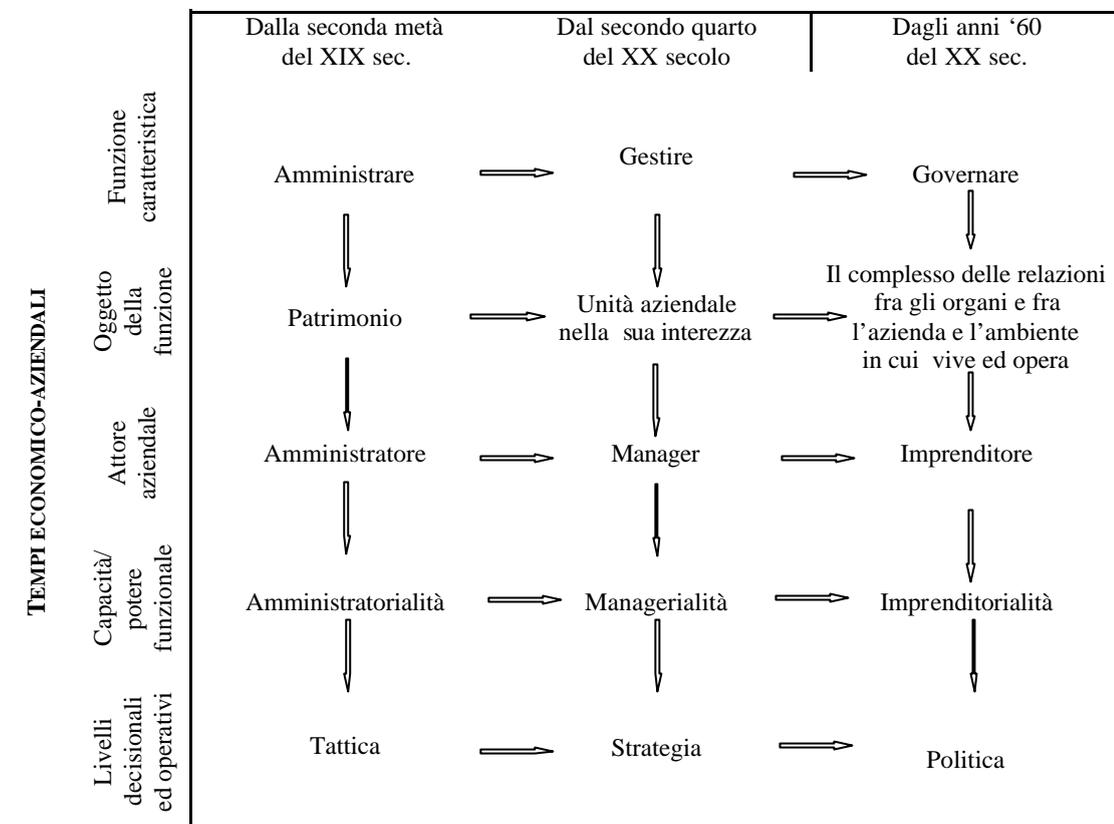
Con quest'ultimo ampliamento dell'orizzonte interpretativo l'azienda si apre all'ambiente, di cui diventa elemento strutturale essenziale. Le correlazioni e le interdipendenze azienda/ambiente si fanno complesse e vitali per ognuna di esse ed i molteplici portatori di interesse pretendono che il valore "creato", attraverso la realizzazione dei processi di lavorazione, venga fra di loro equamente distribuito, nella consapevolezza che l'unità aziendale è, in definitiva, un "bene comune". L'azienda, infatti, è un "caleidoscopio di interessi" che devono comporsi unitariamente, senza che un gruppo di persone, interno od esterno al suo perimetro, prevalga sugli altri: una tale situazione diventerebbe a lungo andare insostenibile, provocando la crisi e la dissoluzione dell'organismo socio - economico.

L'imprenditore, pertanto, è colui che traccia le linee guida dello sviluppo dell'organismo aziendale, poiché è depositario del sistema delle idee che consentono di dominare i cambiamenti di scenario, creando le condizioni di una armoniosa correlazione fra la cultura aziendale e quella antropologica. Egli, in definitiva, assume la responsabilità di prospettare la *politica* aziendale che il manager deve realizzare: queste sono, in sintesi, la *capacità* ed il *potere imprenditoriali*⁴⁷.

La politica aziendale, di cui l'organo imprenditoriale deve farsi carico, in effetti, intende definire la "posizione" dell'organismo aziendale nel contesto delle istituzioni sociali, economiche e politiche operanti nell'ambiente di riferimento, creando, pertanto, le condizioni di un'efficiente ed efficace correlazione fra cultura aziendale e cultura antropologica, in modo da supportare il dominio dei cambiamenti dello scenario socio - economico.

Le decisioni di un tale organo riguardano, fra l'altro, le aree territoriali dove l'azienda intende operare, sia a livello di produzione che di vendite, o quelle, viceversa, dalle quali intende uscire; l'eventuale delocalizzazione dei processi tecnici di lavorazione; le nuove linee di attività che è opportuno intraprendere o quelle da abbandonare; l'esternalizzazione di

⁴⁷Le linee guida di sviluppo strategico servono a razionalizzare le scelte e ad ordinare, in modo prioritario, gli obiettivi da raggiungere in funzione delle reali possibilità operative dell'unità aziendale; con la predisposizione di tali linee guida si governa l'azienda, poiché la gestione non è più subita, ma voluta, non è più episodica, ma coordinata (Catturi, 2003: 102 e segg.).



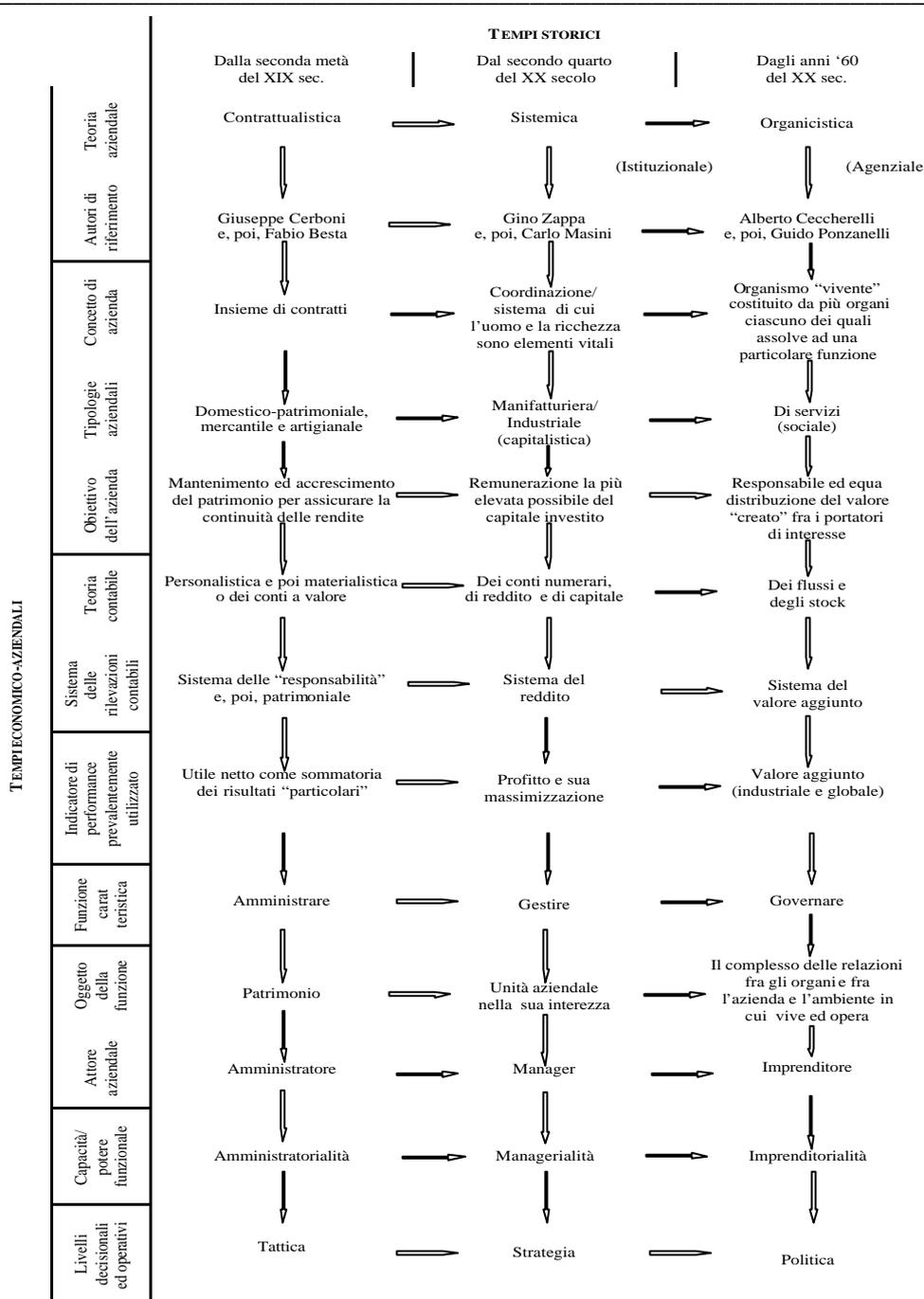
funzioni, etc.. Le decisioni propriamente di politica o di governo aziendale, insomma, sono relative alla strategia dello sviluppo e si riferiscono ad iniziative che si vogliono assumere per armonizzare il dinamismo ed i cambiamenti dell'ambiente di riferimento con la gestione aziendale.

La correlazione fra l'organo che assume la funzione manageriale e quella imprenditoriale, allora, si fa stretta. Del resto, l'impostazione e la realizzazione delle linee guida di sviluppo è resa possibile e coerente dalla lettura che il manager effettua della situazione interna all'azienda e dei cambiamenti di scenario che egli percepisce od intravede all'orizzonte: quella lettura consente di predisporre programmi pluriennali di sviluppo armoniosamente correlati con la possibile evoluzione delle dinamiche socio – economiche dell'ambiente di riferimento, delineando, pertanto, la politica aziendale.

Così, il susseguirsi dei tempi storici e dei tempi aziendali consentono di apprezzare la gigantesca evoluzione avvenuta nella funzione caratterizzante l'azienda, passando dal mantenimento dell'integrità del patrimonio (teoria contrattualistica), al coordinamento ed allo sviluppo dell'unità aziendale (teoria sistemica/istituzionale) e, infine, al dominio delle relazioni azienda/ambiente ed allo sviluppo aziendale in armonia con le dinamiche ambientali; sviluppo che alcuni denominano sostenibile od eco-armonioso ed altri integrale (teoria organicistica)⁴⁸.

Quest'ultime considerazioni consentono di aggiungere ulteriori righe alla matrice che abbiamo già impostata:

⁴⁸ Sul concetto di sviluppo integrale si veda: Sorci, 2007.



L'insieme delle riflessioni che hanno costituito l'oggetto del nostro studio permettono di redigere "la matrice dei tempi storici e dei tempi aziendali", con riferimento ai processi evolutivi verificatisi in Italia, strutturandola complessivamente nel modo seguente:

In definitiva, le righe individuano il susseguirsi delle teorie aziendali sviluppatasi nel nostro Paese dalla metà del XIX secolo fino ai nostri giorni e, conseguentemente, l'evoluzione delle funzioni caratterizzanti le aziende, dei relativi organi, nonché dell'oggetto su cui vengono esercitate tali funzioni.

Le colonne, invece, evidenziano gli aspetti teorici e quelli operativi delle fattispecie aziendali attive nei periodi storici che abbiamo individuato, scorrendo il tempo dall'unità d'Italia ai giorni d'oggi. Quei periodi, infatti, risultano caratterizzati dall'origine e dalla diffusione di specifiche teorie aziendali e contabili che si collocano in modo indelebile nel tracciato evolutivo degli studi di ragioneria e di economia aziendale.

10. Considerazioni di sintesi

A conclusione di queste riflessioni appare importante ribadire un'evidenza che l'analisi temporale e l'ampiezza concettuale assegnata alla matrice potrebbero travisare.

In verità, il numero delle righe della matrice può essere opportunamente e significativamente aumentato dall'analista che legge queste riflessioni, qualora egli individui aspetti, fenomeni o strumenti gestionali che abbiano subito una significativa evoluzione nell'arco di tempo considerato per effetto delle teorie aziendali affermatasi via via nel medesimo arco temporale.

Trattando di teorie aziendali, tuttavia, quella manifestatasi successivamente nella traiettoria del tempo non cancella la precedente, ed anche quando ciò appare, la teoria oramai considerata abbandonata e negletta risorge su nuovi presupposti operativi, ponendosi nuovamente al centro del dibattito scientifico e dell'operatività quotidiana.

Si verifica, allora, che differenti teorie aziendali coesistano nel medesimo tempo storico, dando vita, per conseguenza, a diverse scuole scientifiche, ognuna delle quali attenta a mantenere la propria ortodossia di base ed il sistema delle conoscenze che la caratterizza. Ne consegue che gli studi dei ricercatori si inquadrano immediatamente o in una teoria aziendale o nell'altra, senza pretendere di emarginare posizioni e convinzioni che non appartengano alla personale storia culturale.

D'altra parte, in ogni azienda che opera nell'attuale contesto storico – culturale si ritrovano tutti gli organi addetti ad esercitare le funzioni individuate ed esaltate nel tempo: la funzione amministrativa, quella gestionale e l'altra di governo. Una tale situazione può essere facilmente constatata anche se le ridotte dimensioni assunte dall'organismo aziendale possono ritenere conveniente assegnare ad uno stesso organo più di una delle funzioni appena rammentate.

Le stesse considerazioni, per logica conseguenza, vengono confermate trattando delle decisioni assumibili dagli organi aziendali. Esse, infatti, sono di tipo tattico, strategico o politico, assumono carattere routinario o di sviluppo e in qualunque fattispecie aziendale vengono necessariamente esercitate, indipendentemente dall'osservazione che ognuna sia o meno in capo ad un particolare e specifico organo.

In un'azienda strutturata in forma societaria, allora, si possono individuare i seguenti rapporti organi/funzioni:

livelli decisionali/operativi ed organi aziendali nelle aziende societarie



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AA.VV. (1996): *La scuola toscana di Economia Aziendale: Alberto Ceccherelli ed i suoi primi allievi*, CEDAM, Padova.
- Catturi, G. (1971) “L’impresa come organismo tridimensionale e i suoi obiettivi alternativi al profitto”, *Rivista dei dottori commercialisti*, n. 6.
- Catturi, G. (1974) “La empresa como organismo tridimensional y sus objetivos alternativos del beneficio”, *Tecnica Contable - La revista del profesional de la contabilidad*, Madrid, 241-248.
- Catturi, G. (1989): *Teorie contabili e scenari economico – aziendali*, CEDAM, Padova.
- Catturi, G. (1994): *La teoria dei flussi e degli stocks ed il “sistema dei valori” d’impresa*, CEDAM, Padova.
- Catturi, G. (1995) “L’azienda ha un’anima”, intervista di Gigliola Magnetti, in *Summa*, n. 94.
- Catturi, G. (2000): “Cultura del controllo e gestione del segnale informativo contabile”, *Quaderni Senesi di Economia Aziendale e di Ragioneria*, Serie interventi n° 61, Siena.
- Catturi, G. (2002): “Sviluppo sostenibile e nuove attività del professionista economico – contabile”, Intervento al Convegno “Lo sviluppo sostenibile e la responsabilità sociale dell’impresa”, Siena, 7 giugno 2002.
- Catturi, G. (2003): *L’azienda universale – l’idea forza, la morfologia e la fisiologia*, Cedam, Padova.
- Catturi, G. (2007a): “In difesa di un “perdente”: Giuseppe Cerboni”, *Atti del IX Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria*, Perugia 27 – 28 settembre.
- Catturi, G. (2007b): *La “valorialità” aziendale – vol I – La determinazione e la rilevazione del valore “creato”: presupposti teorici e metodologici*, CEDAM, Padova.
- Catturi, G. (2009a): “Dall’“unità formale” dei popoli a quella “sostanziale” delle culture: il contributo della ragioneria al processo politico – amministrativo di costituzione unitaria del nostro Paese”, *X Convegno nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria*, 5 – 6 novembre.
- Catturi, G. (2009b): “Crescita e sviluppo aziendale: il quadro concettuale di riferimento”, in AA.VV. *L’armonia della complessità – dalla crescita allo sviluppo aziendale*, CEDAM, Padova, 1-21.
- Ceccherelli, A. (1923): *Introduzione allo studio della ragioneria generale*, Firenze.
- Ceccherelli, A. (1962): *Istituzioni di Ragioneria*, Le Monnier, Firenze.
- Ceccherelli, A. (1966): *Le Istituzioni della Ragioneria*, Le Monnier, Firenze.
- Ceccherelli, A. (1967): *Economia aziendale e Amministrazione delle imprese*, Editrice Universitaria, Firenze.
- Cerboni, G. (1948): *Enciclopedia di amministrazione e di contabilità*, vol. I, Milano.

-
- De Geus, A. (1997):** *The living company*, Harvard Business School Press, Boston.
- Faure. e Kaufmann, A. (1965):** "Firme et recherche opérationnelle.", *Économie Appliquée*, N° 1-2.
- Giannessi, E. (1957):** *Le aziende di produzione originaria*. vol. 1 – *Le Aziende Agricole*, Editrice Libreria Goliardica, Pisa.
- Giannessi, E. (1964):** *I precursori*, C. Corsi, Pisa.
- Haeckel, S. (2000):** *Surfing the edge of chaos*, Texere Publishing.
- Haeckel, S. e Slywotzky, A. (1999):** *Adaptive enterprise*, Harvard Business School Press, Boston.
- Kauffman, S. (1995):** *At home in the universe*, Oxford University Press.
- Masini, C. (1979):** *Lavoro e Risparmio*, UTET, Torino.
- Morgan, G. (1997):** *Images of organization*, Sage.
- Ponzanelli, G. (1969):** *Impresa contemporanea e suoi problemi*, Parte Prima – *Genesi, caratteristiche e tendenze dell'impresa contemporanea*, Istituto di Ragioneria dell'Università di Siena, Siena.
- Ponzanelli, G. (1977):** *Lezioni di Ragioneria generale*, Libreria Ticci, Siena.
- Sen, A. (2000):** *La ricchezza della ragione – Denaro, valori, identità*, Il Mulino, Bologna.
- Sorci, C. (a cura di) (2007):** *Lo sviluppo integrale delle aziende*, Giuffré Editore, Milano.
- Stacey, R. (1996):** *Complexity and creativity in organizations*, Berrett Koheler.
- Zappa, G. (1927):** *Tendenze nuove negli studi di ragioneria*, Milano.
- Zappa, G. (1946):** *Il reddito di impresa*, Giuffré, Milano.
- Zappa, G. (1956):** *Le produzioni nell'economia dell'impresa*, tomo primo, Giuffré, Milano.
- Zappa G., Azzini L. e Cudini G. (1964):** *Ragioneria Generale*, Milano.

Giuseppe Catturi es catedrático de Economía financiera y contabilidad de la Universidad de Siena. Dirige el Departamento de Estudios Empresariales y Sociales. Su e-mail es: catturi@unisi.it

Giuseppe Catturi is Professor of Finance and Accounting at the Siena University. He is Director of the Department of Business and Social Studies. His e-mail is: catturi@unisi.it