



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE  
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

---

Corso di Laurea triennale in Economia e Commercio

**IL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE  
NELLE AZIENDE DI E-COMMERCE**

**MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS IN  
E-COMMERCE COMPANIES**

Relatore:  
Prof. Marco Gatti

Rapporto Finale di:  
Denise Piotti

Anno Accademico 2019/2020

## INDICE

<b>INTRODUZIONE</b> .....	2
<b>CAPITOLO 1 – Il sistema di controllo di gestione</b> .....	4
1.1 Il sistema di pianificazione, programmazione e controllo.....	4
1.2 Le caratteristiche del sistema di programmazione e controllo.....	6
1.3 Articolazione del sistema di controllo di gestione.....	9
I.3.1. La struttura organizzativa.....	10
I.3.2. La struttura informativa.....	12
I.3.3 Il processo di controllo.....	15
<b>CAPITOLO 2 – Il sistema di controllo di gestione nelle aziende del settore E-commerce</b> .....	20
2.1. Nascita e sviluppo dell'E-commerce.....	20
2.2. Vantaggi e svantaggi dell'E-commerce.....	21
2.3. La pianificazione strategica nelle aziende del settore E-commerce.....	24
2.4. La programmazione nelle aziende di E-commerce.....	27
2.5. Il sistema di contabilità analitica nelle aziende di E-commerce.....	29
<b>CONCLUSIONI</b> .....	33
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	35

## INTRODUZIONE

Tutti siamo consapevoli dei cambiamenti rivoluzionari che Internet ha portato a livello di informazione, di cultura, di relazioni personali, di comunicazione e di business. Le stesse imprese sono state coinvolte da questi cambiamenti ed hanno spesso trovato, come alternativa al mercato tradizionale, un mercato virtuale. L'E-commerce ha abbattuto le barriere temporali e geografiche dell'incontro tra domanda e offerta, generando, soprattutto in questi ultimi anni, un notevole impatto economico.

Internet ed E-commerce sono diventati ormai parte della vita quotidiana delle imprese, per questo motivo è importante riflettere su come essi abbiano influenzato la gestione e la strategia aziendale.

In questo lavoro, in particolare, l'obiettivo è di focalizzare l'attenzione sul sistema di controllo di gestione che è ormai diventato, soprattutto nelle società di E-commerce, uno strumento competitivo fondamentale. In particolare, saranno analizzate le principali differenze tra il sistema di controllo di gestione di un'impresa che opera in un mercato tradizionale rispetto a quello di un'impresa che decide di entrare nel commercio online con lo scopo di analizzarne i principali punti di forza.

Questo elaborato è suddiviso in due capitoli. Nel primo capitolo si parlerà, in linea generale, del sistema di pianificazione, programmazione e controllo nel suo insieme

e, rispettivamente, delle singole fasi di pianificazione, programmazione e controllo, delle caratteristiche che il sistema di controllo di gestione deve possedere e di come si articola la sua struttura. Il secondo capitolo introduce il lettore alla nascita e allo sviluppo dell'E-commerce e, in particolare, saranno analizzati i vantaggi e gli eventuali elementi critici che potrebbe un'azienda impegnata nella realizzazione di un progetto E-commerce potrebbe trovarsi a dover affrontare. Inoltre, saranno analizzati i principali cambiamenti e le diverse caratteristiche del sistema di controllo di gestione in una azienda di E-commerce, partendo dalle varie fasi della pianificazione strategica per arrivare all'analisi dei costi e dei benefici caratteristici di tali particolari organizzazioni.

## CAPITOLO 1

### IL SISTEMA CONTROLLO DI GESTIONE

#### 1.1 IL SISTEMA DI PIANIFICAZIONE, PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO

Possono essere fornite numerose definizioni al sistema di controllo di gestione.

Esso, in particolare, è l'insieme di tecniche, strumenti e metodologie a supporto della direzione aziendale per definire gli obiettivi aziendali e per verificare il raggiungimento degli stessi.<sup>1</sup>

Il sistema di pianificazione, programmazione e controllo è un processo circolare che fa parte del più ampio sistema informativo aziendale ed è composto da tre elementi inscindibili fra loro che sono, come si evince dal nome, la pianificazione, la programmazione ed il controllo.

La pianificazione strategica può essere definita come un'attività creativa nell'ambito della quale si stabiliscono gli obiettivi di medio-lungo termine (3-5 anni) e si elaborano soluzioni strategiche idonee ad assicurarne il conseguimento.<sup>2</sup>

Il sistema di pianificazione si concretizza in un processo, non necessariamente

---

<sup>1</sup> L. Marchi, S. Marasca, M.S. Chiucchi, *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, 2018

<sup>2</sup> L. Marchi, S. Marasca, M.S. Chiucchi, *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, 2018

strutturato, che parte dall'analisi strategica, ovvero dall'analisi del contesto interno ed esterno di riferimento in cui l'azienda si troverà a competere. Tale analisi è fondamentale per comprendere quali siano i punti di forza e di debolezza aziendali e dell'ambiente esterno all'azienda

Dopo aver elaborato un progetto di massima da realizzare attraverso la pianificazione strategica è importante andare a declinare nel breve periodo gli obiettivi stabiliti nel lungo periodo attraverso la programmazione. Quest'ultima, infatti, può essere definita come il processo attraverso il quale si procede con la declinazione degli obiettivi strategici ad intervalli di tempo più brevi il cui raggiungimento è demandato all'organizzazione e alle singole aree aziendali. È necessario che gli obiettivi di breve periodo siano coerenti con quelli di lungo, coerenza verificata attraverso l'attività di controllo.

Il controllo, perciò, affianca inevitabilmente le fasi di pianificazione strategica e di programmazione attraverso un'attività di verifica ma, soprattutto, di guida. L'attività di controllo dovrebbe, infatti, svolgersi in tre momenti: ex ante, in itinere ed ex post.

Il controllo ex ante prende avvio nel momento in cui si vanno a definire gli obiettivi di breve periodo e si valuta la coerenza degli stessi con quelli di lungo e con le risorse disponibili in azienda; in altri termini, con il controllo ex ante si accerta l'idoneità dei programmi operativi di breve periodo a contribuire al raggiungimento degli obiettivi di lungo. Il controllo in itinere, ovvero quello svolto durante la

realizzazione del progetto, è necessario per verificare che si stia andando nella giusta direzione, per valutare che le proiezioni a finire dei risultati realizzati siano in linea con l'obiettivo precedentemente posto; nel caso di coincidenza fra i due si ha una valutazione positiva, in caso contrario bisogna individuare delle azioni correttive necessarie a garantirne un riallineamento. Infine, l'ultimo momento del controllo, si attua ex post, dunque una volta conclusa l'azione, con la rilevazione dei risultati effettivi ed il confronto con gli obiettivi inizialmente prefissati; anche se in questo caso non è possibile andare a correggere l'azione come nel controllo in itinere, è possibile però apprendere per il futuro.

## **1.2 LE CARATTERISTICHE DEL SISTEMA DI PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO**

Nel precedente paragrafo è stata evidenziata l'importanza che un sistema di pianificazione, programmazione e controllo ha all'interno delle imprese.

Tale sistema deve possedere delle caratteristiche strettamente connesse sia al contesto esterno in cui opera l'azienda, come ad esempio il mercato, sia agli aspetti interni della struttura aziendale tra i quali si collocano, ad esempio, la struttura organizzativa o le relazioni tra gli individui. Con la consapevolezza di quanto detto

si può affermare che un sistema di programmazione e controllo debba possedere i seguenti attributi:

1. *Coerenza*: un sistema di programmazione e controllo può essere definito coerente nel momento in cui è in linea con la strategia che l'azienda decide di adottare e con le relative variabili organizzative e quando presenta un elevato livello di congruenza tra i vari elementi del sistema;
2. *Completezza*: è un attributo strettamente collegato a quello della coerenza, poiché il sistema di programmazione e controllo, oltre ad essere coerente con la strategia aziendale, deve tenere conto dei fattori necessari alla sua realizzazione;
3. *Rilevanza*: un sistema di programmazione e controllo si definisce rilevante quando le informazioni che fornisce sono in grado di supportare i processi decisionali; la rilevanza delle informazioni, dunque, si giudica tenendo conto della tipologia delle informazioni e della frequenza con cui queste vengono prese.
4. *Selettività*: per un'azienda è importante individuare quali siano le variabili critiche, sia interne che esterne, così da poter focalizzare l'attenzione solo sui fattori davvero rilevanti che consentono il raggiungimento dell'obiettivo aziendale;
5. *Responsabilizzazione formale*: se ne parla nel caso in cui vi siano deleghe all'interno delle imprese. Gli obiettivi vengono suddivisi e assegnati a soggetti differenti;

6. *Flessibilità*: per un'impresa è importante che il sistema sia flessibile, cioè in grado di adattarsi ai cambiamenti dell'ambiente interno ed esterno e del mercato; il problema è che un sistema tanto più è flessibile tanto più diviene costoso per questo diviene fondamentale trovare un compromesso tra flessibilità e costi;
7. *Reattività*: riguarda la capacità del sistema di programmazione e controllo di percepire e rendere noti i cambiamenti aziendali o dell'ambiente esterno, dunque gli eventuali problemi o le nuove opportunità evitando un irrigidimento del processo decisionale;
8. *Tempestività*: è un attributo legato alla capacità del sistema di programmazione e controllo di individuare e comunicare ai responsabili il verificarsi di un determinato evento, permettendo di sfruttare situazioni vantaggiose o arginare quelle negative;
9. *Orientamento*: il sistema di programmazione e controllo può essere valutato in relazione a diverse dimensioni; ad esempio si ha il controllo di gestione orientato alla finanza o al reddito, quello orientato all'accentramento o alla diffusione o anche l'orientamento al passato o al futuro ecc.;
10. *Attendibilità*: riguarda il grado di accettazione da parte dell'impresa dei metodi utilizzati per la misurazione dei flussi di informazioni e della simbologia scelta;
11. *Comprensibilità*: è fondamentale che il sistema di programmazione e controllo parli la stessa lingua dell'impresa che utilizzerà le sue informazioni in

modo tale che quest'ultima possa utilizzarle con la massima efficacia ed efficienza.<sup>3</sup>

### **1.3 L'ARTICOLAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE**

Il sistema di controllo di gestione è articolato e svolge una funzione di verifica, oltre che di guida. Si fa ora riferimento al sistema di controllo inteso come guida contemplando le due dimensioni che lo costituiscono: quella, statica e quella dinamica. Rispettivamente, nella prima si parla di struttura del controllo mentre nella seconda di controllo come processo; questo, infatti, *“presuppone una struttura organizzativa (ruoli, relazioni e responsabilità) ed una coerente struttura informativa capace di fornire tempestivamente e selettivamente, i dati di controllo a carattere sia preventivo che consuntivo.*

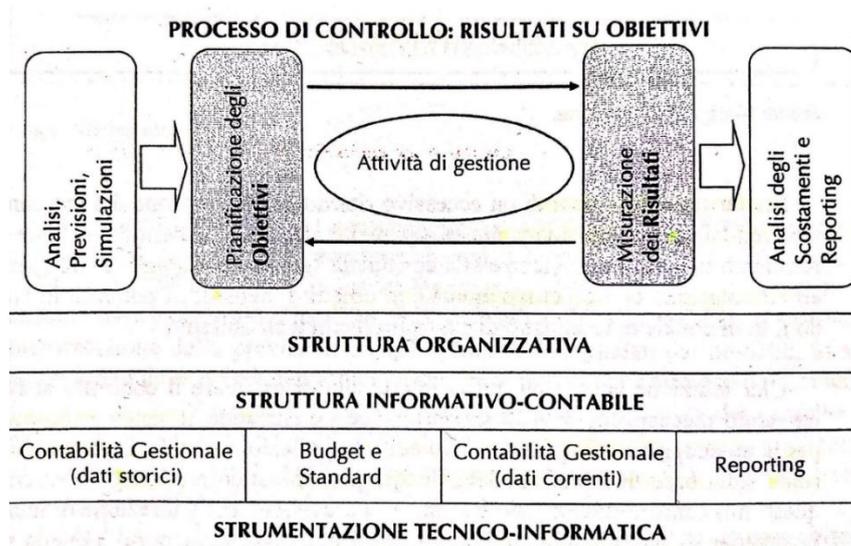
*È su tali dimensioni strutturali, com'è noto, che si realizza il processo di controllo, ossia la sequenza delle attività manageriali volte ad indirizzare l'acquisizione e*

---

<sup>3</sup> L. Marchi, S. Marasca, M.S. Chiucchi, *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, 2018  
Capitolo 1 “Il sistema di controllo di gestione”, p.12

*l'utilizzo delle risorse e, più in generale, i comportamenti dei soggetti interni al fine di perseguire gli obiettivi economici.*"<sup>4</sup>

Figura 1 – Gli elementi “strutturali” e “di processo” del controllo di gestione



Fonte: L. Marchi, S. Marasca, M.S. Chiucchi, *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, 2018, Capitolo 2 “Il processo e la struttura tecnico-informativa del controllo”, p.30

### 1.3.1 La struttura organizzativa del controllo

Partendo dall’analisi della dimensione statica, dunque degli elementi strutturali del sistema di controllo, si fa riferimento innanzitutto alla **struttura organizzativa** del controllo.

<sup>4</sup> Luciano Marchi, *L’evoluzione del controllo di gestione nella prospettiva informativa e gestionale esterna*, in *Management Control*, 03/2011, pp. 5-16, DOI:10.3280/MACO2011-003001

Si parla di struttura organizzativa in relazione ai compiti, alle relazioni, alle responsabilità ed al coordinamento degli individui nei diversi organi aziendali con il fine di creare una struttura di controllo coerente con quella dell'impresa. L'azienda viene suddivisa in subsistemi chiamati "centri di responsabilità" con il fine di guidare l'attività aziendale verso l'obiettivo prestabilito in quanto risulta impossibile il fatto che il top management riesca a gestire in modo accentrato tutto il complesso aziendale.

Ciascun centro ha un responsabile (se questo è unico per tutti i centri di responsabilità si parla di aree organizzative raggruppate) e a ciascun responsabile vengono assegnati obiettivi specifici coerenti con quello aziendale ed anche con le leve decisionali che hanno a disposizione.

I principali e più ricorrenti centri di responsabilità economica sono:

- 1) *Centri di costo*: hanno come obiettivo la minimizzazione dei costi di produzione per un determinato output utilizzando come parametri di controllo il costo dei fattori produttivi, stabilendo dunque il loro coefficiente d'impiego;
- 2) *Centri di spesa*: sono centri nei quali i manager hanno poche leve decisionali a disposizione, l'obiettivo principale può essere considerato quello di utilizzare con efficienza le risorse disponibili riuscendo a fornire prodotti/servizi di qualità senza superare un certo limite di spesa;

- 3) *Centri di ricavo*: questi centri hanno l'obiettivo di massimizzare i ricavi e i parametri di controllo principalmente utilizzati sono livello delle vendite e i prezzi applicati
- 4) *Centri di profitto*: in questo caso i responsabili hanno leve decisionali molto ampie fra le quali si collocano sia quelle dei centri di costo che quelle dei centri di ricavo poiché l'obiettivo è quello di massimizzare il differenziale da ricavi e costi utilizzando come parametri di controllo le componenti del reddito che contribuiscono a determinare questo differenziale;
- 5) *Centri di investimento*: si caratterizzano per la possibilità di influenzare il risultato economico; hanno come obiettivo la massimizzazione della redditività utilizzando come parametro di controllo l'indice di redditività sul capitale investito ROI.<sup>5</sup>

### 1.3.2 La struttura informativa del controllo

A differenza della struttura organizzativa, *la struttura informativo-contabile del controllo attiene alle metodologie ed ai modelli di riferimento per il trattamento dei dati e all'efficacia in termini di accuratezza e, più in generale, qualità delle informazioni prodotte...supporta il management attraverso i diversi sistemi di*

---

<sup>5</sup>L. Marchi, S. Marasca, M.S. Chiucchi, *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, 2018, Capitolo 3 "Il controllo organizzativo", pp. 76-80.

*misurazione fisico-tecnica ed economico-finanziaria degli obiettivi e dei risultati gestionali.*”<sup>6</sup>

Il sistema informativo-contabile, a seconda delle informazioni che utilizza, può essere distinto in sistema informativo tecnico-contabile e sistema informativo extra-contabile.

**Sistema informativo tecnico-contabile:** è l’insieme di strumenti di misurazione economica degli obiettivi e delle prestazioni aziendali che raccolgono, elaborano e presentano dati quantitativo-monetari. Questi strumenti sono:

- *Contabilità gestionale:* determina in modo qualitativo e quantitativo e in maniera continua i movimenti finanziari della gestione (ad esempio movimenti di denaro o variazioni di crediti/debiti), segue gli andamenti economici della gestione e rettifica periodicamente i valori correlati al reddito ed al capitale di funzionamento.
- *Contabilità analitica:* ha come oggetto principalmente le operazioni di gestione interne e i loro effetti in termini di costi, ricavi e risultati analitici di periodo fornendo supporto ai sistemi di programmazione e controllo;

---

<sup>6</sup>L. Marchi, Marasca, M.S. Chiucchi, *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Capitolo 2 “Il processo e la struttura tecnico-informativa del controllo”, p. 39

- *Sistema di budget e degli standard.* Il budget può essere considerato lo strumento principe di programmazione e controllo in quanto svolge un ruolo di pianificazione, motivazione ed integrazione dei vari obiettivi oltre che di verifica degli stessi.<sup>7</sup> È il documento attraverso il quale vengono esplicitate le politiche aziendali che devono essere attuate nell'ambito delle scelte strategiche effettuate<sup>8</sup>. Accanto ai budget si colloca il sistema degli standard che permette di programmare costi e ricavi ad un certo livello standard.
- *Sistema di reporting:* sintetizza l'insieme delle informazioni aziendali prodotte con periodicità e contenuto variabile, destinate sia alla comunicazione interna per il controllo di gestione che esterna. Le informazioni sono rappresentate in forma documentale e riferite a variabili chiavi del controllo, ovvero quelle variabili rilevanti sia internamente, in quanto controllabili, sia esternamente.<sup>9</sup>
- *Analisi degli scostamenti:* è uno dei momenti più critici all'interno del processo di controllo in quanto prevede il confronto tra risultati ottenuti a consuntivo con quelli inizialmente programmati al fine di valutare l'efficienza e l'efficacia della strategia e delle azioni attuate durante il periodo.

---

<sup>7</sup> L. Marchi, S. Marasca, M.S. Chiucchi, *Controllo di gestione*, pag. 49

<sup>8</sup> L. Marchi, S. Marasca, M.S. Chiucchi, *Controllo di gestione*, pag. 249

<sup>9</sup> S. Marasca, L. Marchi, A. Riccaboni, *Controllo di gestione metodologie e strumenti*, Knowità, 2013, Capitolo 17 "I contenuti del reporting", p.396

**Sistema informativo extra-contabile:** è la parte del sistema informativo che produce informazioni prevalentemente di natura fisico-tecnica e qualitativa, ovvero informazioni che sono espresse in termini fisici e non necessariamente monetari e che non vengono organizzate in modo sistematico, ma vengono richieste solo nel momento in cui l'azienda ne ha necessità.

Tra le informazioni di natura non monetaria possiamo trovare ad esempio pareri, indicazioni o opinioni che possono risultare utili all'azienda per dare un giudizio sull'attività passata e a coloro ai quali queste informazioni sono destinate, sia che siano interni all'impresa, sia che essi siano esterni.

### 1.3.3 Il processo di controllo

Entriamo nella dimensione dinamica del sistema di controllo di gestione parlando di controllo come processo.

Concretamente, il sistema di controllo di gestione è uno strumento di guida per il management aziendale che tende ad assicurare che le azioni svolte siano in linea con i risultati desiderati, dunque che le risorse acquisite siano utilizzate in modo efficiente ed efficace, tenendo ovviamente conto di tutti i vincoli, sia esterni che interni all'impresa.

Il processo di controllo si sviluppa mediante una successione di attività gestionali, organizzative e di misurazione che variano in rapporto alle diverse finalità che gli vengono assegnate. Il processo "tipico" in ogni caso si articola in quattro fasi:

- individuazione degli obiettivi da raggiungere, delle risorse da utilizzare e dei vincoli da rispettare;
- misurazione dei risultati effettivi realizzati a seguito della gestione aziendale;
- determinazione degli scostamenti confrontando obiettivi prefissati e risultati conseguiti;
- definizione delle azioni correttive.<sup>10</sup>

Da un punto di vista più strutturale, il sistema di controllo di gestione si avvale degli strumenti informativo-contabili di prevenzione, quali ad esempio budget e standard, di consuntivazione, come la contabilità gestionale, e di reporting.<sup>11</sup>

I meccanismi operativi utilizzati nell'ambito del processo di controllo di gestione sono il meccanismo di "*feed-back*" e quello di "*feed-forward*".

Il **meccanismo di "*feed-back*"** (figura 2) consiste nella misurazione dei risultati ottenuti soltanto alla fine del periodo temporale preso in analisi al fine poi di confrontare dei risultati ottenuti con l'obiettivo inizialmente programmato.

Questo tipo di controllo ha un punto di forza che è l'apprendimento ex post, ovvero dal risultato realmente conseguito dalla gestione è possibile apprendere per il futuro; tuttavia, esso ha anche un punto di debolezza che è appunto il fatto di fornire

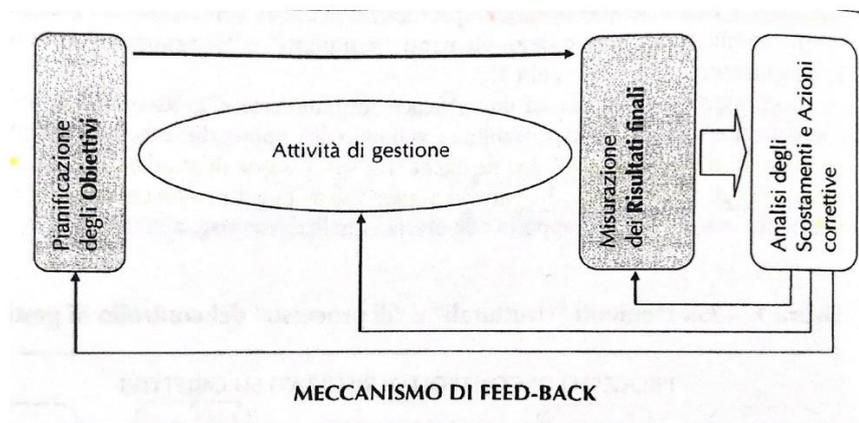
---

<sup>10</sup> S. Marasca, L. Marchi, A. Riccaboni, *Controllo di gestione metodologie e strumenti*, Knowità, 2013, Capitolo 5 "Il processo e la struttura tecnico informativa del controllo", p.103

<sup>11</sup> L. Marchi, S. Marasca, M.S. Chiucchi, *Controllo di gestione*, pag. 30

queste informazioni soltanto alla fine del periodo, a risultati realizzati, rendendo impossibile un'azione correttiva sulla realtà attuale.

**Figura 2 – Meccanismo di “feed-back”**



Fonte: L. Marchi, S. Marasca, M.S. Chiucchi, *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, 2018, Capitolo 2 “Il processo e la struttura tecnico-informativa del controllo”, p. 33

**Il meccanismo di “feed-forward”** (figura 3) è, invece, una soluzione più efficace di quella di feed-back in quanto orienta il controllo al futuro, ovvero potenziando il sistema informativo, misura i risultati intermedi e li proietta a fine periodo sulla base di modelli predittivi/probabilistici. In questo modo è possibile prevedere la

direzione di marcia e gestire la probabilità di raggiungere l'obiettivo.<sup>12</sup> Le azioni correttive dunque possono essere messe in atto durante il periodo in corso.

Esattamente come il meccanismo di *feed-back* si hanno vantaggi e svantaggi. In questo caso il vantaggio è la possibilità di “correggere la rotta” prima che eventuali disfunzioni si realizzino, mentre lo svantaggio è l'incertezza delle proiezioni a finire, che in quanto tali, non sono dati oggettivi e sicuri.

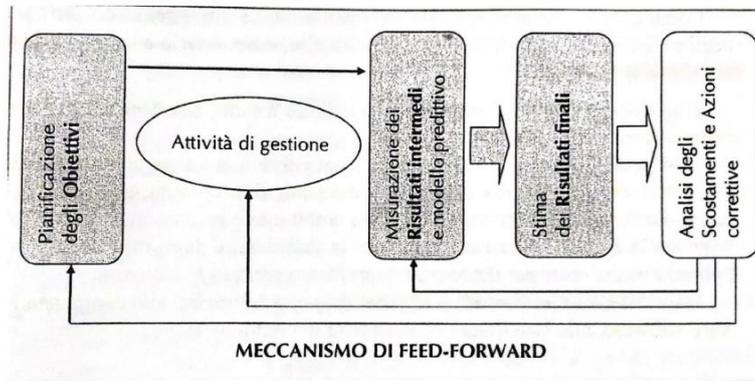
Nel passaggio da una logica di *feed-back* ad una di *feed-forward* comunque è importante essere in grado di gestire le relazioni matematico-statistiche su cui è costruito il modello predittivo e soprattutto deve essere garantita l'attendibilità dei dati che alimentano tale modello.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> S. Marasca, L. Marchi, A. Riccaboni, *Controllo di gestione metodologie e strumenti*, Knowitá, 2013, p.105

<sup>13</sup> L. Marchi, S. Marasca, M.S. Chiucchi, *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, 2018, Capitolo 2 “Il processo e la struttura tecnico-informativa del controllo”, p. 34

Figura 3. – Meccanismo di “feed-forward”



Fonte: L. Marchi, S. Marasca, M.S. Chiucchi, *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, 2018, Capitolo 2 “Il processo e la struttura tecnico-informativa del controllo”, p. 34.

## **CAPITOLO 2**

### **IL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE NELLE AZIENDE DEL SETTORE E-COMMERCE**

#### **2.1. NASCITA E SVILUPPO DELL' E-COMMERCE**

Il termine “E-Commerce” (Electronic Commerce), commercio elettronico, venne coniato per la prima volta negli anni Novanta del secolo scorso per indicare lo svolgimento di attività commerciali e transazioni che avvengono per via elettronica. La nascita e l'imponente diffusione dell'E-Commerce sono strettamente connessi alla diffusione di Internet, uno dei più importanti motori di sviluppo e di crescita odierni introdotto circa nella metà del secolo scorso in America.

Quando parliamo di e-commerce i primi nomi che balzano in mente sono quelli di colossi come “Amazon” o “eBay”; tuttavia, le due aziende statunitensi non sono state le prime ad affacciarsi in questo nuovo mondo. *“È necessario tornare indietro nel tempo, per la precisione negli anni Sessanta, per incontrare un primo esempio di operazione e-commerce, intesa però come scambio di informazioni in modo digitale, da un computer all'altro. Per questo motivo si può dire, che lo sviluppo*

*del commercio elettronico vada di pari passo con l'avvento e la diffusione di internet.<sup>14</sup>”*

## **2.2. VANTAGGI E SVANTAGGI DELL'E-COMMERCE**

L'introduzione e l'allestimento di un sito E-commerce per un'azienda comporta l'attivazione di un nuovo canale di vendita che si affianca a quello tradizionale portando all'impresa numerosi vantaggi.

Se pensiamo che attraverso l'offerta online si riesce ad arrivare in tempo reale in qualsiasi parte del mondo, sicuramente uno dei principali vantaggi di cui l'azienda beneficia è il raggiungimento di un numero maggiore di clienti. Qualsiasi azienda decida di entrare nel settore E-commerce, infatti, diviene in grado di raggiungere qualsiasi mercato, di espandersi anche in quelli che non riusciva a raggiungere attraverso il business tradizionale abbattendo sia le barriere temporali che quelle geografiche. Barriere temporali poiché con un E-commerce si è online sette giorni su sette e ventiquattro ore su ventiquattro, consentendo ai propri clienti di acquistare quando vogliono e dove vogliono.

---

<sup>14</sup> D. Urietti - *Come è nato l'ecommerce, la storia: i primi passi di Amazon, eBay e Alibaba*, Corriere della Sera, 18/06/2020

Forse il principale motivo per cui si decide di intraprendere la forma del commercio online risiede nel fatto che quest'ultimo permette di generare una nuova occasione di business portando diversi vantaggi economici e finanziari all'impresa: questi vantaggi si hanno sia dall'aumento del volume delle vendite permesse dall'E-commerce sia dal risparmio e dalla riduzione dei costi rispetto ad un sistema tradizionale. Si hanno consistenti risparmi a livello di approvvigionamento, di processo produttivo, di transazione, di gestione delle vendite, di vari immobilizzi finanziari richiesti rispetto ad una qualsiasi attività produttiva o commerciale, riduzione del personale a livello di vendita, ecc.

La presenza globale delle aziende si traduce in enorme competitività con le altre imprese presenti nello stesso cybermercato che obbliga le imprese a migliorare i prodotti ed i servizi offerti. Tale competitività è accresciuta dal fatto che il consumatore può scegliere tra numerosi "negozi", ha a disposizione un'ampia e diversificata scelta sia sulle caratteristiche che sul prezzo del prodotto. Altro fattore che comporta un aumento notevole della competizione è la non dipendenza dall'area geografica dato che grazie ad Internet è stata eliminata questa barriera, sia per i costi di consegna sempre più bassi sia per i costi doganali ormai praticamente abbattuti (questo dipende dal settore in cui si opera).

Viene, inoltre, rivoluzionata la catena del valore tipica del modello tradizionale; l'avvicinamento crescente dell'offerta alla domanda permesso dall'integrazione che l'E-commerce genera in tutta la filiera produttiva e in tutti i soggetti con le

proprie attività, la ridotta intermediazione, la sempre maggiore capacità di informazione ecc. permettono all'azienda di perfezionare il prodotto/servizio e, allo stesso tempo, di soddisfare meglio la clientela; l'azienda, dunque, ora ha un duplice obiettivo: il profitto e la soddisfazione del cliente.

Oltre agli innumerevoli vantaggi che potremmo continuare ad elencare, l'E-commerce potrebbe comportare anche una serie di criticità, una delle più importanti riguarda il consumatore. Il fatto di non poter avere un rapporto diretto con il venditore ed un contatto fisico con il prodotto che si sta acquistando, non poterlo toccare con mano, potrebbe generare nell'utente un certo grado di incertezza (ciò ovviamente è diverso per le aziende che erogano servizi).

La mancanza di fiducia è un importante svantaggio. I clienti, soprattutto in Italia, hanno scarsa fiducia nei siti e-commerce, in particolare negli strumenti di pagamento online. Per far sentire il cliente più "al sicuro" sarebbe di aiuto la presenza di un supporto di live-chat sul sito, affinché il cliente si senta seguito, più sicuro e, quindi, più propenso all'acquisto. Un altro elemento che incide positivamente sulla propensione all'acquisto è la presenza dei feedback dei clienti, poter leggere le opinioni dei clienti che hanno già acquistato sul sito, aumenta la fiducia nei confronti dell'azienda venditrice.

Istituire un E-commerce, inoltre, comporta una serie di costi e di investimenti, spese che spesso le imprese non riescono ad affrontare senza avere la certezza di un ritorno nel breve termine. Soprattutto nel caso delle piccole-medie imprese che non

riescono a sfruttare economie di scala, la creazione di un sito internet potrebbe portare ad un peggioramento economico piuttosto che ad un miglioramento.<sup>15</sup>

### **2.3. LA PIANIFICAZIONE STRATEGICA NELLE AZIENDE DEL SETTORE E-COMMERCE**

Nel primo capitolo si è discusso della fase di pianificazione strategica per quanto riguarda l'intero sistema di pianificazione, programmazione e controllo all'interno di un'impresa.

Soprattutto oggi, per crescere e sopravvivere, un'azienda ha la necessità di guardare e di proiettarsi al futuro.

Con la diffusione di Internet e con l'introduzione dell'e-commerce, le imprese si trovano in un ambiente sempre più incerto ed un mercato in continua evoluzione e sempre più competitivo. In particolare, nelle società di E-commerce, è necessario elaborare una strategia in quanto esse si trovano ad operare in un ambiente turbolento: le innovazioni tecnologiche, la variabilità delle aspettative degli utenti, la competizione crescente determinano la necessità di una pianificazione strategica continua, consapevole e soprattutto tempestiva.

---

<sup>15</sup> A. Foglio, *E-commerce e web marketing*, Franco Angeli, Milano, Capitolo 2 "L'e-commerce", p. 78

Genericamente la pianificazione strategica si articola in diverse fasi:

- 1) **Analisi della situazione di partenza.** Il punto di partenza di ogni attività di pianificazione come *analisi* delle condizioni *dell'ambiente* nel quale l'impresa opera. Si parla di ambiente con riferimento al contesto generale in cui l'impresa opera, al particolare settore di appartenenza dell'impresa e alla posizione che l'impresa assume nel proprio settore. In una società di E-commerce è importante il rapporto impresa-ambiente: l'analisi ambientale consente di individuare opportunità e minacce che potrebbero influenzare la strategia aziendale o il raggiungimento dell'obiettivo prefissato. Ancora più importante è analizzare il settore di appartenenza dell'impresa poiché esso influenzerà in modo maggiore e più direttamente l'azienda. È fondamentale, soprattutto in una società di E-commerce che opera online, dove la concorrenza è enorme, comprendere quali siano le imprese concorrenti, come operano, quali strategie adottano, qual è il loro ruolo nel settore.
- 2) **Analisi dei punti di forza e di debolezza.** Questo tipo di analisi è fondamentale per comprendere le reali potenzialità dell'impresa rispetto alle imprese concorrenti. L'impresa deve essere a conoscenza delle risorse disponibili in termini finanziari, umani, organizzativi e tecnologici. I punti di forza in una società di E-commerce potrebbero essere la facilità di acquisto, l'abbattimento di determinati costi che permette un prezzo competitivo finale, una logistica

integrata e funzionale. I punti di debolezza potrebbero essere le scarse risorse da destinare al marketing e ad investimenti tecnologici.

- 3) Definizione degli obiettivi.** Arrivati a questo punto possono essere definiti gli obiettivi che si intende raggiungere, a partire da quelli di lungo termine per poi passare a quelli di breve termine che devono essere coerenti con i precedenti. Per una società di E-commerce è importante capire se gli obiettivi che si intende raggiungere risultino possibili da raggiungere, in caso contrario il progetto di un sito web non sarebbe conveniente alla società.
- 4) Formulazione delle strategie.** Stabiliti gli obiettivi, dopo aver analizzato ambiente esterno ed interno, si possono definire le strategie intese come le azioni da intraprendere e le risorse necessarie per poter conseguire gli obiettivi fissati. Le prime ad essere elaborate sono le strategie globali che riguardano l'impresa nel suo complesso e fissano le azioni da porre in essere per raggiungere gli obiettivi globali. Si passa a definire, poi, le strategie di ASA. Vedremo nel prossimo paragrafo quali sono le variabili che le società che decidono di elaborare un progetto di E-commerce devono tenere in considerazione;
- 5) Redazione, esecuzione ed approvazione dei piani.** L'ultima fase consiste nella stesura dei piani ovvero di quei documenti formali che mettono insieme tutti gli aspetti economici, finanziari e patrimoniali delle azioni pianificate. Vengono predisposti quattro tipi di piani: il piano economico che riepiloga i costi e ricavi e i risultati del periodo considerato; il piano degli investimenti che evidenzia gli

investimenti in fattori a fecondità ripetuta che dovranno essere acquisiti nel periodo considerato per poter raggiungere gli obiettivi fissati (nel caso delle società di E-Commerce i principali investimenti riguardano sicuramente l'implementazione di nuove tecnologie, la creazione di un sito web e l'elaborazione di tutta la strategia di web marketing); il piano dei finanziamenti che illustra le fonti di finanziamento a cui l'impresa intende ricorrere per far fronte al proprio fabbisogno finanziario e che, nelle società che decidono di strutturare un progetto di E-commerce e non possiedono le risorse sufficienti, risulta fondamentale; il piano patrimoniale che illustra come apparirà la struttura del capitale al termine del periodo preso in esame in seguito alle azioni che saranno intraprese, quali saranno gli impieghi e quali le fonti.

#### **2.4 LA PROGRAMMAZIONE NELLE AZIENDE DI E-COMMERCE**

Così come per la pianificazione anche per la fase di programmazione vi sono caratteristiche differenti rispetto ad un'impresa che opera nel settore tradizionale. Mentre per un'azienda tradizionale uno dei principali obiettivi di breve termine è la realizzazione del profitto, per le aziende di E-commerce no. Per entrare nel mercato online all'inizio sono necessari investimenti importanti soprattutto per implementare un'efficace strategia di marketing ed attrarre quanti più clienti

possibili. Di conseguenza è molto difficile pensare di poter conseguire un profitto nel breve termine.

Nella fase di elaborazione dei budget si riscontrano numerose differenze, soprattutto nel budget operativo, articolato in budget delle vendite e dei costi commerciali, e nel budget degli investimenti.

Il budget delle vendite è fondamentale poiché permette all'impresa di farsi un'idea sul fatturato che andrà a realizzare. Rispetto ad un'impresa tradizionale il budget delle vendite di un'azienda operante nel settore dell'E-commerce sarà sicuramente più preciso ed attendibile trovandosi nel mercato online ed avendo a disposizione una moltitudine di dati ed informazioni ad esempio sull'andamento del mercato stesso o della concorrenza.

Al budget delle vendite è strettamente collegato quello dei costi commerciali che racchiude tutti i costi delle risorse impiegate nei programmi d'azione attinenti all'intera funzione commerciale.<sup>16</sup> Nel paragrafo successivo verranno analizzati anche tutti i costi principali di un'azienda di E-commerce.

Altrettanto importante è il budget degli investimenti che a differenza del precedente riguarda esclusivamente risorse pluriennali, riepilogando di fatto i progetti futuri di

---

<sup>16</sup> S. Marasca, L. Marchi, A. Riccaboni, *Controllo di gestione metodologie e strumenti*, Knowità, 2013, Capitolo 11 “La dimensione tecnico-contabile di formazione del budget: i budget operativi”, p.257

acquisizione di immobilizzazioni aziendali.<sup>17</sup> Nelle aziende di e-commerce i principali investimenti riguardano nuovi strumenti tecnologici, nuove risorse in termini di competenze e conoscenze e massicci investimenti nell'area marketing.

## **2.5. IL SISTEMA DI CONTABILITA' ANALITICA NELLE AZIENDE DI E-COMMERCE**

Attivare un buon sistema di *costing* all'interno di un'impresa significa gestire al meglio la problematica dei costi ed esercitare su di essi una costante vigilanza, riuscendo, attraverso economie di scala produttive, di marketing e di vendita, anche a ridurli, mantenendo invariata la qualità ed il livello del prodotto/servizio assicurato.<sup>18</sup>

Tra un sistema tradizionale di impresa ed uno di e-commerce, la tipologia di costi che l'impresa si trova a sostenere può variare molto. Nel caso di una società di E-commerce, tra i principali costi d'avvio, si trovano quelli relativi alla creazione di un proprio sito web e l'istituzione di una campagna di web marketing. Essendo costi fissi molto consistenti, che spesso superano anche di molto i costi variabili, è

---

<sup>17</sup> S. Marasca, L. Marchi, A. Riccaboni, *Controllo di gestione metodologie e strumenti*, Knowitá, 2013, Capitolo 12 "I budget del personale, degli investimenti economico, finanziario e patrimoniale", p.285

<sup>18</sup> A. Foglio, *E-commerce e web marketing*, Franco Angeli, Milano, Capitolo 9 "La politica di prezzo online", p. 410

importante elaborare un budget di risorse necessarie da assegnare a tale investimento e fare in modo che tali risorse finanziarie investite vengano consumate nel modo migliore possibile.

In linea generale, però, possiamo affermare che in una società di e-commerce i costi saranno sicuramente ridotti rispetto ad una società tradizionale: i costi connessi al canale distributivo, ad esempio, sono completamente assenti; inoltre, nel mondo dell'online essendoci molta più competizione e pressione sui prezzi, bisogna essere capaci di riuscire a contenere e comprimere i costi per riuscire ad offrire il prodotto ad un prezzo vantaggioso (soprattutto nella fascia di prezzo medio-bassa).

Le voci di costo imposte dalla realizzazione di un progetto e-commerce dunque sono:

- *Costi di progetto e-commerce*: per realizzare un progetto di e-commerce valido è necessario disporre delle giuste risorse; tra tali costi si collocano quelli di ricerca del mercato, di stesura del progetto, costi relativi alle risorse tecnologiche e umane, ecc.;
- *Costi fissi da prodotti da vendere online*: rappresentano i costi collegati all'attività produttiva e gestionale dell'azienda come costi per macchinari, per personale, costi amministrativi e di gestione e spese generali fisse (luce, assicurazione, affitto ecc.), costi che si hanno normalmente anche nei tradizionali sistemi di impresa;

- *Costi di realizzazione e registrazione del sito*: realizzare il sito web comporta costi di varia natura, ad esempio sono necessarie risorse per lo sviluppo grafico, editoriale, tecnico e di design, delle pagine web, ecc.;
- *Costi di gestione corrente*: sono tutti quei costi ripetuti nel tempo per cui siamo in presenza di costi fissi indipendenti da ciò che viene prodotto e venduto;
- *Costi di gestione variabili*: sono costi variabili nel tempo e dipendono dagli obiettivi che si vogliono raggiungere;
- *Costi di mantenimento del sito*: riguardano l'impiego delle tecnologie (come programmi o software) e la manutenzione ordinaria del sito;
- *Costi per l'aggiornamento del sito*: riguardano tutti quegli interventi periodici e di aggiornamento necessari al funzionamento del sito web, nonché alla manutenzione straordinaria;
- *Costi per il personale*: riguardano tutti i costi per il personale sia interno che esterno (consulenti e agenzie pubblicitarie) necessari per la gestione del sito e delle vendite online;
- *Costi per la comunicazione e la pubblicità*: sono costi per tutti gli interventi di comunicazione, realizzazione di banner, registrazioni presso cataloghi elettronici, motori di ricerca, shopping list ecc.;
- *Costi di promozione*;
- *Costi di transazione*: costi per la gestione dei pagamenti e degli incassi;

- *Costi di trasporto e di consegna*: sono costi che l'azienda deve sostenere solo nel caso in cui consegna e trasporto siano a suo carico;
- *Coefficiente di profitto*: la vendita online deve contribuire in modo significativo al profitto aziendale per essere definita economicamente valida per l'azienda, profitto che dovrebbe essere mantenuto rigido (ad eccezione dei casi nei quali si voglia penetrare all'interno del mercato online).<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> A. Foglio, *E-commerce e web marketing*, Franco Angeli, Milano, Capitolo 9 "La politica di prodotto online", p. 411-412

## CONCLUSIONI

Lo sviluppo della tecnologia, di Internet e dell'E-commerce ha influenzato in modo notevole la struttura organizzativa delle aziende.

È sempre maggiore il numero di aziende che decidono di aprire un canale E-commerce, segno di come sia aumentata la fiducia sia da parte di imprese che dei consumatori nei confronti di questo nuovo mercato virtuale. Inizialmente, infatti, c'era molta diffidenza ed incertezza sia per il fatto che si trattava di un mondo nuovo, sconosciuto quasi. Di conseguenza, da un lato le aziende non possedevano skills e *know how* su come effettivamente realizzare un progetto simile, dall'altro i consumatori erano sempre stati abituati ad avere contatto personale, una visione materiale del prodotto che andavano ad acquistare e, soprattutto, la certezza sui pagamenti. Nonostante in questi ultimi anni il contesto si sia evoluto notevolmente ancora diverse imprese e molti consumatori sono restii ad entrare in questo mercato. Per quanto riguarda il sistema di controllo di gestione in queste realtà, la conclusione che possiamo trarre è che non esiste un unico modello vincente, una strategia infallibile adottabile da ogni singola realtà aziendale che decide di utilizzare questo nuovo mezzo. Ogni impresa deve adottare un sistema di controllo di gestione che sia adatto alle proprie esigenze, caratteristiche ed al settore in cui si trova. Naturalmente ciò non riguarda le fasi e la finalità principale del controllo di gestione.

Ciò che cambia sostanzialmente è la presenza di nuove aree significative per la realizzazione del progetto, nuovi elementi di costo e nuove abilità richieste. La finalità del sistema di controllo di gestione rimane invariata, ovvero quella di verificare la corrispondenza tra gli obiettivi prefissati e quelli conseguiti divenendo strumento di guida, oltre che di verifica, per il management aziendale.

## BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA

- Comunicazione della Commissione Europea COM(97) 157 del 15 aprile 1997, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:1997:0157:FIN:IT:PDF>
- A. Foglio, *E-commerce e web marketing*, FrancoAngeli, Milano, 2002.
- S. Marasca, *Sistemi avanzati per il controllo di gestione*, Knowit , 2018.
- S. Marasca, L. Marchi, A. Riccaboni, *Controllo di gestione metodologie e strumenti*, Knowit , 2013
- L. Marchi, S. Marasca, M.S. Chiucchi (a cura di), *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, 2018.
- “Come   nato l’ecommerce, la storia: i primi passi di Amazon, eBay e Alibaba”, D. Urietti, [www.corriere.it](http://www.corriere.it) (18/06/2020)
- R.T. Watson, P. Berthon, L. F. Pitt, G.M. Zinkhan (ed. italiana a cura di R. Bianchi), *e-commerce & impresa*, McGraw-Hill, Milano, 2000.