



Parte Prima

**Misure economiche e
analisi dei costi**



Capitolo 1

Le misure economiche nei processi di governo d'impresa

di *Daniela M. Salvioni*

SOMMARIO: 1.1. Il governo economico e l'informazione aziendale. – 1.2. L'informazione e le misure economiche. – 1.3. Le differenti tipologie di misure economiche. – 1.4. Il ruolo dei costi nelle misure economiche.

1.1. Il governo economico e l'informazione aziendale

I sistemi aziendali sono al centro di un complesso di interessi, che rappresentano al tempo stesso l'elemento promotore e le condizioni base per la funzionalità duratura. La costituzione e lo sviluppo delle aziende rispondono, infatti, a logiche di soddisfazione delle attese dei soggetti coinvolti – ed in primo luogo dei conferenti di capitale e dei prestatori di lavoro – che assumono, di conseguenza, specifiche valenze di orientamento comportamentale.

Le attese si trasformano dunque in fini prioritari per le aziende, fini variamente correlati a fenomeni di gestione del consenso e di successo. Ciò enfatizza il ruolo dei processi di governo economico, nonché dei connessi fenomeni di sintonia decisionale ed operativa e di razionalizzazione dei comportamenti rispetto ai rapporti di causa/effetto che si instaurano tra le diverse componenti del sistema aziendale.

La funzione di governo economico può essere interpretata come un'attività complessa – idealmente sviluppata a differenti livelli e contraddistinta da rapporti d'interdipendenza e di sequenzialità – volta a garantire l'equo soddisfacimento degli interessi confluenti nell'azienda. Tale funzione trova concreto riscontro nelle decisioni e nelle azioni associate alla definizione delle circostanze evolutive fondamentali ed allo sviluppo delle diverse componenti gestionali.

L'attività di governo economico pervade tutti i comparti aziendali, si

fonda sull'enfatizzazione dei collegamenti tra i differenti livelli decisionali, è contraddistinta dalla finalizzazione al raggiungimento di risultati idonei a garantire la gestione del consenso esterno e si avvale di specifiche procedure di supporto volte a fornire le informazioni utili per la realizzazione di percorsi ottimizzanti. Con riguardo al ruolo specifico di governo assunto dai diversi organismi d'impresa è comunque possibile distinguere:

– organi di governo economico d'azienda, preposti al perfezionamento delle decisioni di massimo livello (ad esempio: in un'impresa assemblea dei soci, consiglio di amministrazione, comitato esecutivo, amministratore delegato, direttore generale; in un ateneo rettore, consiglio di amministrazione, senato accademico);

– organi di governo economico della gestione d'azienda, da cui dipende lo sviluppo dei diversi processi di impiego delle risorse per l'ottenimento di risultati (parziali e globali) idonei a soddisfare le attese istituzionali e non istituzionali, economiche e non economiche.

Le decisioni di massimo livello tendono ad assumere una focalizzazione globale, collegandosi direttamente a situazioni generali di efficacia rispetto alle attese esterne. In siffatto ambito, si perfezionano le scelte principali di assetto e di condotta direzionale, si enunciano le raccomandazioni gestionali di base, si verificano i risultati raggiunti e si definiscono i presupposti di orientamento in termini di allocazione interna delle limitate risorse disponibili.

Di carattere derivato, le decisioni gestionali sono invece incentrate sui diversi momenti realizzativi dell'attività e – spesso in relazione a definiti rapporti di delega – traducono i presupposti generali di efficacia con riferimento alle decisioni sviluppate con continuità nella gestione. In altri termini, le decisioni gestionali e le connesse azioni dovrebbero garantire il mantenimento della capacità di acquisizione di consensi e di risorse mediante il coerente sviluppo degli indirizzi espressi dagli organi massimi di governo.

Le suesposte considerazioni, da una parte sottolineano l'importanza di un costante orientamento verso l'efficacia globale dell'azienda¹, dall'altra

¹ «Volendo esplicitare una definizione generale di efficacia è possibile affermare che con siffatto termine si intende rappresentare la capacità di ottenere gli effetti desiderati. Ne deriva la possibilità di evidenziazione di due componenti fondamentali:

– da una parte, l'esistenza di specifiche attese con riguardo a definiti fenomeni e/o comportamenti;

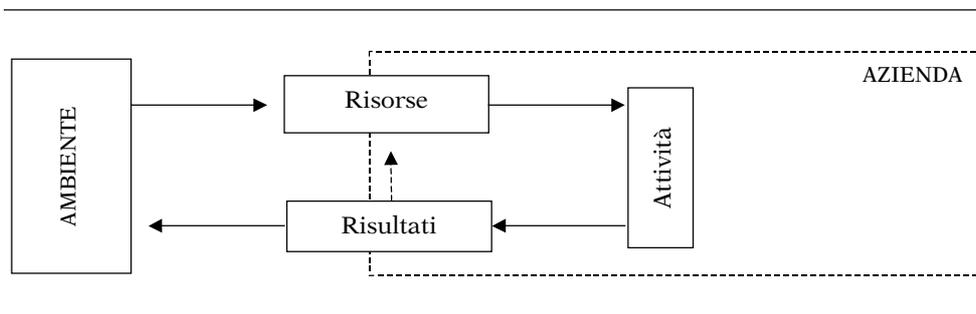
– dall'altra parte, l'attitudine ad orientare i fenomeni ed i comportamenti in modo tale da ottimizzare le modalità di raggiungimento degli effetti sperati.

Quanto sopra esposto, sottolinea l'importanza dell'efficacia quale presupposto essenziale di indirizzo dell'attività d'impresa, dato il convergere nella stessa di molteplici interessi, nonché considerata la stretta interdipendenza tra soddisfacimento delle attese interne ed esterne

parte richiamano l'attenzione sulla necessità di approntamento di opportune procedure precipuamente dirette ad agevolare il governo economico dell'intero sistema aziendale.

Le aziende possono essere interpretate come un insieme di risorse, di attività e di risultati, tra loro strettamente connessi in una continua successione di relazioni di causalità, variamente rispondenti a logiche di affermazione e di crescita nell'ambiente (Figura 1.1).

Figura 1.1 – Relazioni principali tra risorse, attività e risultati aziendali



Ad evidenza, le attività trovano i necessari presupposti nella disponibilità di confacenti risorse e, nel loro dinamico comporsi, definiscono tempi e modalità di formazione dei risultati. Le risorse, a loro volta, sono condizionate dai risultati delle attività, che determinano le potenzialità di acquisizione di mezzi, in via diretta o mediata.

I presupposti di efficacia aziendale si correlano all'impiego ottimale delle risorse nell'ambito delle attività, al fine della massimizzazione qualitativa e quantitativa dei risultati. Il corretto dimensionamento delle risorse, la progettazione delle attività e l'opportuna ripartizione tra le stesse delle limitate risorse disponibili, nonché l'affermazione di rapporti ottimali tra risorse e risultati mediante il confacente sviluppo delle attività, presuppongono atteggiamenti attivi ed anticipativi implicanti la raccolta, l'elaborazione e la trasmissione di idonee informazioni interne ed esterne.

La complessità dei sistemi aziendali e la numerosità delle opzioni che dinamicamente si pongono all'organizzazione, palesano infatti l'utilità di adozione di strumenti e di procedure appositamente studiati per agevolare la razionalizzazione dei comportamenti rispetto all'affermazione di non ef-

e comportamenti gestionali.», D.M. Salvioni, *Il sistema di controllo della gestione*, Giappichelli, Torino, 1997, pp. 1-2.

firmere condizioni di successo, ed enfatizzano il ruolo in tale ambito attribuibile all'informazione.

L'informazione rappresenta un'importante risorsa immateriale d'azienda con ampie valenze di governo. Si tratta di una componente essenziale sia per la proficua attivazione di rapporti interaziendali e per il consapevole apprezzamento delle attese e delle connesse relazioni gerarchiche e di strumentalità, sia per la conseguente razionalizzazione finalizzata dei comportamenti e per le collegate valutazioni di efficacia.

La gestione dell'informazione rappresenta un servizio ad alto contenuto strategico, con carattere abilitante e di supporto per il corretto e conveniente sviluppo dei processi aziendali. Ogni organizzazione ben gestita necessita di un insieme variamente articolato di informazioni, opportunamente strutturato nei suoi caratteri essenziali per soddisfare adeguatamente le diverse esigenze conoscitive, ma al contempo flessibile.

L'informazione deve assumere connotazioni di ampia pervasività con riguardo a tutti i fenomeni potenzialmente influenti sulle relazioni risorse/attività/risultati aziendali, sebbene talora possa essere originariamente recepita nell'ambito di specifici processi e con metodologie di ottenimento e di elaborazione profondamente differenti. Ne deriva la necessità di un approccio sistemico, diretto ad enfatizzare le relazioni di interdipendenza tra i diversi elementi che definiscono il patrimonio informativo ed a garantire il costante rispetto dei requisiti di ottimizzazione del rapporto costi/benefici.

In effetti, l'approccio sistemico all'informazione aziendale si fonda sull'esistenza di:

- più elementi di rilievo che compongono il sistema stesso, elementi chiaramente identificabili nei loro attributi specifici;
- indissolubili relazioni tra i diversi elementi, tali da costituire un tutto unitario in cui trovano coerente sviluppo i processi di governo economico;
- obiettivi dominanti diretti ad orientare il comportamento dell'intero sistema, incentrati su logiche di efficacia e di efficienza di lungo, di medio e di breve periodo del servizio fornito all'organizzazione.

Con il termine sistema informativo si intende, in effetti, individuare l'insieme delle procedure, delle persone e delle attrezzature impiegate per raccogliere, selezionare, analizzare, aggregare, valutare e diffondere le informazioni utili per la realizzazione di tutti i processi aziendali. Si tratta di un complesso organico di elementi integrati tra loro, interdipendenti e finalizzati, specificamente progettato in considerazione dei fabbisogni riconducibili alle esigenze di governo dell'azienda.

L'efficacia aziendale trova primario riscontro nell'adeguata progettazione dei sistemi informativi e dei connessi flussi comunicazionali con riguardo a: i modelli di gestione del consenso esterno selezionati; le caratteristi-

che gestionali tipiche ed i relativi fattori critici di successo; la rete delle relazioni connotanti la struttura organizzativa e lo stile di direzione adottato; i meccanismi operativi attivati (sistemi di pianificazione, di programmazione e di controllo) ed i relativi fabbisogni; i percorsi di apprendimento significativi per il miglioramento continuo delle prestazioni.

Le precedenti considerazioni enfatizzano inoltre la possibilità di attribuire classificazioni differenti alle informazioni in relazione ad una pluralità di criteri di osservazione. Al riguardo, si segnalano:

a) i criteri incentrati sull'ambito prevalente di raccolta delle informazioni, tendenti a distinguere le informazioni interne da quelle esterne;

b) i criteri diretti ad attribuire rilevanza al contenuto delle informazioni, in prima battuta riconducibili alla separazione tra informazioni qualitative, informazioni quantitative e informazioni quantitativo monetarie;

c) i criteri focalizzati sull'articolazione dell'informazione rispetto all'oggetto specifico di approfondimento, volti a definire le informazioni di sintesi e quelle di analisi;

d) i criteri basati sulla sistematicità di predisposizione delle informazioni, tendenti a separare le informazioni con elaborazione sistematica (cioè rispondenti a fabbisogni ripetitivi e predisposte con regolarità per periodi in genere sufficientemente estesi) dalle informazioni con elaborazione non sistematica (cioè predisposte a fronte di fenomeni prettamente di carattere contingente e rispondenti a logiche di non ripetitività strutturale e temporale);

e) i criteri basati sul riferimento temporale delle informazioni rispetto al manifestarsi di determinati fatti o accadimenti, che consentono la distinzione tra informazioni prospettiche ed informazioni riferite a fenomeni già intervenuti;

f) i criteri basati l'obiettività delle informazioni, volti a distinguere le informazioni influenzate anche da giudizi personali, e dunque variamente soggettive, dalle informazioni sostanzialmente oggettive.

I criteri sopra richiamati rappresentano solo alcune delle diverse possibili classificazioni delle informazioni, essi consentono comunque di recepire la complessità del sistema informativo aziendale. Quest'ultimo è inoltre fortemente influenzato dal grado di complessità dell'unità operativa in cui trova attuazione, dal livello di maturità manageriale pervadente e dalle caratteristiche quali-quantitative delle risorse destinate.

Quanto precedentemente sottolineato consente inoltre di evincere che una consapevole attività di governo economico d'azienda non può prescindere da adeguate informazioni, opportunamente strutturate in sistema – anche in relazione all'esigenza di evitare inutili e costose duplicazioni – e veicolate rispetto ai diversi fabbisogni.

1.2. L'informazione e le misure economiche

L'informazione permea tutti i processi aziendali, essendo un riferimento essenziale per il corretto sviluppo dell'attività decisionale e per la conveniente realizzazione delle decisioni.

La raccolta, l'elaborazione ed il trasferimento di informazioni rappresentano una condizione indispensabile per il successo dell'impresa. In effetti, l'informazione tende a configurare:

- una base di riferimento per la gestione del consenso dei diversi interlocutori esterni e per la realizzazione di positivi rapporti interattivi;
- un presupposto per il corretto svolgimento dell'insieme dei processi decisionali che consentono e qualificano l'evoluzione delle diverse iniziative imprenditoriali;
- un fenomeno diretto ad agevolare il coerente collegamento tra decisioni e tra queste e le successive azioni realizzative;
- una base significativa per la verifica delle conseguenze derivanti dall'attività realmente svolta e per l'attivazione di azioni migliorative, in un'ottica di coordinata ed ottimale affermazione nell'ambiente.

Le informazioni impiegate nei sistemi aziendali possono essere: qualitative e quantitative, monetarie e non monetarie, prospettiche e consuntive, interne ed esterne, sistematiche e non sistematiche, e richiedono una precisa rispondenza ai requisiti di selettività e di rilevanza necessari a garantire il rispetto delle condizioni base di convenienza economica e di efficacia.

Una classificazione di ampio rilievo per il corretto approfondimento del ruolo dell'informazione è quella riconducibile ai contenuti tipici, diretta in primo luogo a distinguere: le informazioni qualitative, le informazioni quantitative non monetarie e le informazioni quantitative monetarie.

Le informazioni prettamente qualitative attengono le caratteristiche o le proprietà dei fenomeni gestionali idonee a definirne la natura e a consentire opportune distinzioni in relazione a fenomeni di chiaro significato interpretativo (ad esempio, le caratteristiche di un prodotto, le attese dei clienti, le competenze sviluppate nei diversi comparti organizzativi, ecc.).

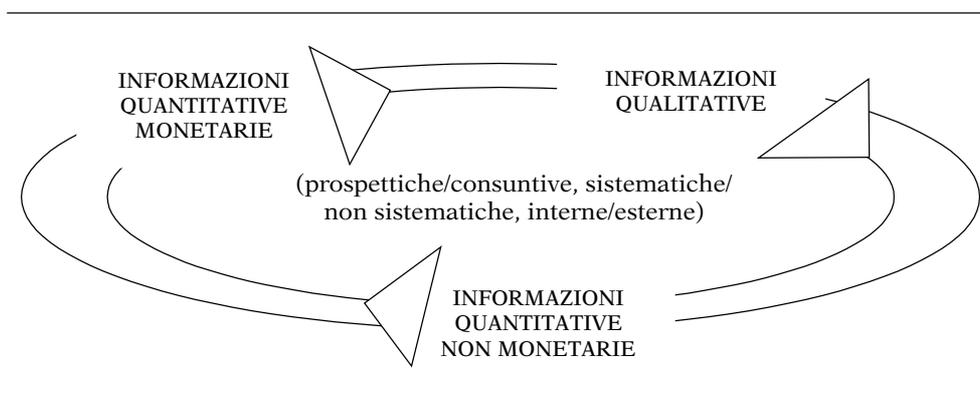
Le informazioni quantitative, invece, riguardano le variabili influenti sull'attività che possono essere misurate per il loro numero o rispetto a grandezze significative; in proposito, in relazione al metro di misura adottato, ai fini della presente analisi assume rilievo la separazione tra informazioni espresse in termini non monetari (numero di unità prodotte, numero di unità vendute, numero di dipendenti, chilogrammi di materia prima, ecc.) e la relativa traduzione in termini monetari.

Ad evidenza, le precedenti classi di informazioni – nelle loro diverse declinazioni – si presentano strettamente interrelate e variamente combinate;

in tal senso il sistema informativo aziendale da luogo ad un complesso organico di elementi informativi diretti ad un comune scopo, uniti tra loro ed interdipendenti (Figura 1.2).

La predisposizione delle informazioni è infatti orientata a consentire il pieno apprezzamento dei fattori influenti sulle dinamiche aziendali e sulle relative potenzialità di successo, nonché ad agevolare l'impostazione dell'attività attraverso l'osservazione delle diverse determinanti significative.

Figura 1.2 – *Il sistema delle informazioni aziendali*



Nel citato ambito, le informazioni prospettive (*ex-ante*) si correlano alle informazioni consuntive (*ex-post*), le informazioni a carattere sistematico si intrecciano e si integrano con informazioni non sistematiche (cioè non riconducibili a processi organici e continui di predisposizione), le informazioni interne si combinano con le informazioni esterne. Così, a titolo esemplificativo, informazioni qualitative interne circa le caratteristiche dei prodotti di un'azienda manifatturiera si combinano con informazioni qualitative esterne – effettive e prospettive – inerenti i prodotti della concorrenza, con informazioni quantitative non monetarie attinenti la quota di mercato dell'impresa e dei principali concorrenti e con informazioni quantitative monetarie riguardanti il fatturato dell'impresa e quello dei principali competitori. Le precedenti informazioni strettamente derivanti dalla struttura informativa predisposta, a loro volta, possono combinarsi con informazioni utili a fronte del manifestarsi di particolari situazioni (ad elaborazione non sistematica), ad esempio, relative al comportamento (attuale ed atteso) di un definito concorrente.

In considerazione delle dinamiche tipiche aziendali, della dimensione organizzativa e delle caratteristiche procedurali dell'attività attuata, occor-

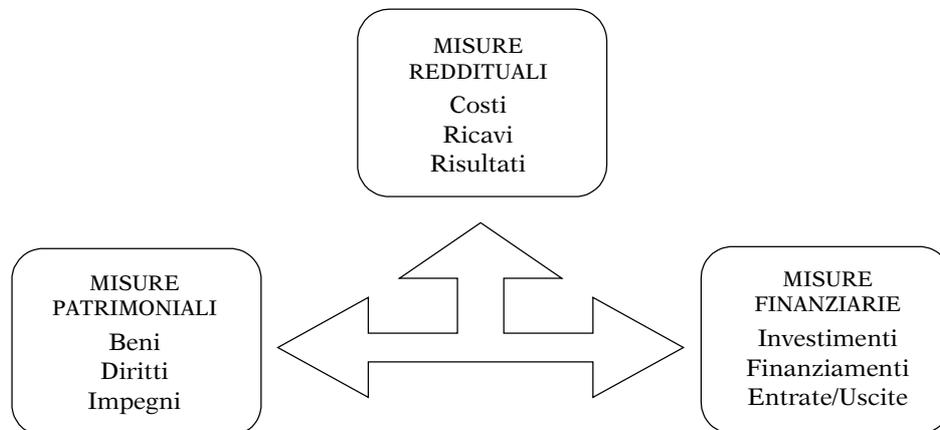
re dunque predisporre un adeguato supporto informativo/comunicazionale. Supporto necessariamente studiato in funzione delle esigenze di trasparenza, di chiarezza e di selettività della base informativa, rispetto ai fabbisogni interni e di efficace interazione esogena, alle caratteristiche culturali e motivazionali dominanti i difformi destinatari dell'informazione.

Tra le informazioni necessarie al corretto sviluppo dell'attività aziendale, la parte maggiormente strutturata e richiedente specifiche capacità e sensibilità elaborativo/interpretative è senza dubbio rappresentata dalle rilevazioni quantitativo-monetary e dalle connesse misurazioni economiche.

Le misure economiche sono essenzialmente riconducibili all'insieme dei valori, variamente formalizzato ed articolato in funzione dei fabbisogni di ciascuna specifica realtà, di cui risulta necessaria la conoscenza per il compiuto apprezzamento dei fenomeni gestionali e dei connessi risultati. In siffatto ambito è possibile distinguere (Figura 1.3):

- misure dirette alla quantificazione reddituale;
- misure dirette alla quantificazione patrimoniale²;
- misure dirette alla quantificazione finanziaria.

Figura 1.3 – *Diverso contenuto delle misure economiche aziendali*



² Si noti che le misure in oggetto tendono a quantificare, nelle diverse fattispecie, la composizione del patrimonio, cioè dei beni e dei diritti che l'impresa vanta nei confronti di terze economie (attivo) e degli impegni – variamente tassativi – assunti dall'impresa medesima (passivo e netto).