

LA MISURAZIONE DEI RISULTATI AZIENDALI

La valorizzazione dell'utilità prodotta
in assenza di corrispettivo

CHIARA LEARDINI

LA MISURAZIONE DEI RISULTATI AZIENDALI

La valorizzazione dell' utilità prodotta
in assenza di corrispettivo



G. GIAPPICHELLI EDITORE – TORINO

© Copyright 2009 - G. GIAPPICHELLI EDITORE - TORINO
VIA PO, 21 - TEL. 011-81.53.111 - FAX 011-81.25.100
<http://www.giappichelli.it>

ISBN/EAN 978-88-348-9756-0

*Volume pubblicato con fondi del Dipartimento di Studi Giuridici
dell'Università degli Studi di Verona.*

Stampa: Stampatre s.r.l. - Torino

Fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, comma 4 della legge 22 aprile 1941, n. 633 ovvero dall'accordo stipulato tra SIAE, AIE, SNS e CNA, CONFARTIGIANATO, CASA, CLAAI, CONFCOMMERCIO, CONFESERCENTI il 18 dicembre 2000.

Le riproduzioni ad uso differente da quello personale potranno avvenire, per un numero di pagine non superiore al 15% del presente volume, solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da AIDRO, via delle Erbe, n. 2, 20121 Milano, telefax 02-80.95.06, e-mail: aidro@iol.it

A Margherita ed Emma

INDICE

<i>Introduzione</i>	p.	XI
---------------------	----	----

CAPITOLO I LA MISURA

1.	Il concetto di misura	p.	1
2.	La misurazione delle grandezze descrittive del fenomeno	»	5
3.	La misurazione del valore dei beni nello scambio.....	»	10
4.	La misura del valore e la moneta.....	»	14
5.	Considerazioni conclusive.....	»	17

CAPITOLO II LA MISURA E L'AZIENDA

1.	Il problema economico e la misura	p.	19
2.	Le determinazioni economico-quantitative.....	»	22
3.	L'economia aziendale e la quantificazione numerica.....	»	27

CAPITOLO III LA MISURAZIONE E RILEVAZIONE DEL RISULTATO DELL'ATTIVITÀ AZIENDALE

1.	Premessa.....	p.	29
----	---------------	----	----

2.	La misurazione del risultato dell'attività di gestione aziendale	»	32
2.1.	<i>Oggetto</i>	»	33
2.2.	<i>Regole di corrispondenza</i>	»	34
2.3.	<i>Fine della misurazione e utilizzatori</i>	»	34
3.	La rilevazione dei risultati.....	»	36
4.	La rilevazione attraverso il conto.....	»	40
5.	Osservazione conclusiva	»	44

CAPITOLO IV

IL RISULTATO DELL'AZIENDA DI EROGAZIONE

1.	Premessa.....	p.	47
2.	Il risultato della gestione e la sopravvivenza nel tempo dell'azienda	»	52
3.	La conoscenza del risultato della gestione dell'azienda di erogazione	»	55
4.	Le fasi di gestione e le componenti del risultato		58
4.1.	<i>Gli investimenti</i>		60
4.2.	<i>I disinvestimenti</i>		62
5.	La correlazione tra valori consumati e valori prodotti	»	66
6.	La significatività del risultato della gestione		71

CAPITOLO V

MISURAZIONE DEL RISULTATO E GIUDIZIO DI EFFICIENZA ED EFFICACIA NELL'AZIENDA DI EROGAZIONE

1.	Premessa	p.	75
2.	Il giudizio di economicità	»	77
3.	Il risultato economico e il giudizio di efficienza	»	81
4.	Il risultato economico e il giudizio di efficacia	»	86
5.	Il risultato economico e le condizioni di equilibrio aziendale	»	91
5.1.	<i>La dinamica degli investimenti/disinvestimenti</i>	»	92

5.2.	<i>Gli elementi che influenzano l'equilibrio economico</i>	»	94
5.3.	<i>L'orizzonte temporale di riferimento</i>	»	95
6.	Osservazione conclusiva	»	97

CAPITOLO VI

GLI STRUMENTI DI MISURAZIONE DEL RISULTATO

1.	Premessa	p.	99
2.	Gli strumenti di misura del risultato e caratteri della gestione	»	103
3.	Le informazioni contabili, le rilevazioni contabili e gli indicatori contabili	»	108
3.1.	<i>Finalità e oggetto</i>	»	108
3.2.	<i>Coerenza tra sistema contabile e caratteri dell'azienda di erogazione</i>	»	111
3.3.	<i>Conseguenze di una non-coerenza</i>	»	116

CAPITOLO VII

GLI INDICATORI DI RISULTATO

1.	Premessa	p.	121
2.	Il significato di indicatore di risultato della gestione delle aziende di erogazione	»	122
3.	Le caratteristiche degli indicatori	»	128
4.	La classificazione degli indicatori	»	130
4.1.	<i>Gli indicatori di input</i>	»	130
4.2.	<i>Gli indicatori di processo produttivo</i>	»	131
4.3.	<i>Gli indicatori di output</i>	»	133
4.4.	<i>Gli indicatori di outcome</i>	»	134
4.5.	<i>Gli indicatori di relazione: efficienza, efficacia</i>	»	136
5.	La multidimensionalità della performance	»	139

CAPITOLO VIII
VERSO UNA PROPOSTA DI SINTESI

1.	Dal problema conoscitivo alla proposta	p.	145
2.	Il risultato della azienda di erogazione e il ruolo della gestione patrimoniale	»	148
3.	Il patrimonio dell'azienda di erogazione e il ruolo della gestione patrimoniale	»	152
4.	La misura dell'utilità prodotta: il ricavo di utilità	»	155
5.	Dal ricavo di utilità ad una proposta di un nuovo schema logico di determinazione del risultato di utilità di periodo	»	159
5.1.	<i>La formazione durante l'esercizio di ricavi e costi di utilità</i>	»	161
5.2.	<i>Le operazioni di rettifica e di integrazione</i>	»	163
5.3.	<i>Il risultato di utilità</i>	»	169
6.	Prime riflessioni	»	177
	<i>Bibliografia</i>	p.	187

INTRODUZIONE

La misurazione dei risultati aziendali rappresenta un momento costitutivo dell'amministrazione di ogni azienda. Essa consente di conoscere e valutare la capacità di creare, attraverso la gestione, un'utilità superiore alla sommatoria delle utilità inserite nel processo produttivo.

Il presente lavoro si propone di indagare il problema della misurazione dei risultati con riferimento alle aziende che collocano beni e servizi presso i destinatari senza che questo comporti obbligo alcuno di remunerazione delle utilità ricevute. Vi è la convinzione che a fronte di una crescente enfasi sulla performance di tali aziende – si pensi alle amministrazioni pubbliche – non si possa prescindere da una riflessione sul concetto di risultato preso a riferimento e sulle modalità di sua determinazione.

La riflessione si incentra, pertanto, sulla azienda di erogazione quale tipologia di azienda che si distingue sul piano operativo dall'azienda di produzione proprio per il collocamento presso i destinatari in assenza di corrispettivo. Il riferimento all'azienda di erogazione ha permesso di delineare le criticità comuni ai processi ed agli strumenti di misurazione dei risultati propri delle aziende pubbliche e delle aziende non profit, mettendo in luce come le difficoltà di determinazione dell'utilità creata, hanno in concreto contenuto la portata di innovazioni in ambito pubblico, quali l'amministrazione di risultato e la responsabilità di risultato e non hanno permesso in ambito non profit alle aziende di conoscere, comunicare e valutare i risultati ottenuti dai propri amministratori.

L'esigenza di impostare il problema conoscitivo della misura dei risultati delle aziende di erogazione ha richiesto, così, di soffermarsi innanzitutto sul concetto stesso di «misura» e sul concetto di «risultato» della gestione. Definendo l'oggetto, il risultato della gestione aziendale, e lo scopo primario dell'attività di misurazione economica, cioè la verifica in modo sistematico e continuativo del grado di perseguimento dei fini istituzionali dell'azienda, si è intrapreso un percorso teso a far emergere e codificare mediante una

convenzione sul parametro di misura l'utilità ottenuta dall'azienda di erogazione nella fase di collocamento/erogazione dei beni e servizi prodotti.

La misurazione della utilità prodotta ed erogata (ricavo di utilità) ai destinatari dell'attività dell'azienda di erogazione è funzionale sia alla sua valorizzazione sia alla contrapposizione della stessa con l'utilità impiegata per ottenerla (costo di utilità) al fine di determinare un risultato di sintesi che abbiamo definito risultato di utilità.

Tale risultato potrebbe divenire uno strumento in grado di orientare fattivamente il comportamento dei decisori aziendali verso il raggiungimento di risultati che tengano conto della capacità della gestione di perseguire gli obiettivi strategici assegnati e permettano un controllo e una valutazione sull'operato degli amministratori in termini di efficienza, efficacia ed economicità.

CAPITOLO I

LA MISURA

1. Il concetto di misura

La necessità di conoscere e governare i fenomeni oggetto di osservazione ha portato fin dall'antichità alla ricerca degli strumenti di definizione delle dimensioni in grado di descriverli. Tali dimensioni, ritenute rappresentative dei fenomeni, vengono generalmente definite grandezze.

Esse non sono il fenomeno stesso oggetto di descrizione bensì piuttosto lo strumento convenzionale prescelto dall'osservatore¹ per una sua rappresentazione².

È necessario pertanto distinguere l'oggetto reale dell'osservazione – che può essere denominato il principale – dal surrogato, cioè l'insieme utilizzato per esprimere i caratteri dell'oggetto reale³.

La descrizione di ogni fenomeno può avvenire essenzialmente secondo tre modalità di rappresentazione: iconica, analogica e simbolica.

La rappresentazione iconica ottiene la corrispondenza tra principale e sur-

¹ Il riferimento è alla cosiddetta rivoluzione copernicana realizzata con il cambio di prospettiva realizzato da Kant che arrivò a supporre che l'ordine della natura si modelli sulle strutture mentali. A questo proposito Popper sostiene che sia necessario abbandonare l'opinione secondo cui «siamo degli spettatori passivi, sui quali la natura imprime la propria regolarità e adottare l'opinione secondo cui, nell'assimilare dati sensibili, imprimiamo attivamente ad essi l'ordine e le leggi del nostro intelletto. Il cosmo reca l'impronta della nostra mente», N. ABBAGNANO, *Dizionario di filosofia*, Utet, Torino, 1998.

² «... dobbiamo scartare l'idea che misuriamo oggetti, non appena ci accorgiamo che misuriamo masse, lunghezze, cariche, spin, resistenze, ecc. Ma nessuna di queste cose è un oggetto», G. BONIOLO, P. VIDALI, *Introduzione alla filosofia della scienza*, Mondadori, Milano, 2003, p. 76.

³ Cfr. M. AGLIATI, *La misurazione economica nella gestione d'impresa*, Egea, Milano, 1990, p. 85 ss.

rogato attraverso l'impiego di una stessa proprietà per descrivere sia il principale sia il surrogato. Di agevole impiego per rappresentare una o più proprietà fisiche, si sostanzia essenzialmente nell'elaborazione di modelli in scala, mappe e quant'altro possa essere funzionale a riprodurre l'oggetto di osservazione attraverso le stesse proprietà⁴.

Quando la descrizione di una proprietà del fenomeno principale avviene attraverso una proprietà del surrogato che dalla prima differisce, si ha una rappresentazione analogica del fenomeno⁵.

In terzo luogo vi è la rappresentazione simbolica, attraverso la quale il fenomeno oggetto di osservazione viene descritto tramite determinati simboli associati al fenomeno reale (principale), ricorre tipicamente a due forme di linguaggio, la parola e il numero⁶.

Quando per descrivere le grandezze costitutive di un fenomeno ci si avvale della modalità di rappresentazione simbolica mediante la quale a dati oggetti o definiti eventi vengono associati numeri, si parla di misurazione⁷.

Così, l'esigenza di quantificare le grandezze, ritenute costitutive del fe-

⁴ Con riferimento all'applicazione di tale modalità di rappresentazione ai fenomeni di natura economica Agliati osserva come «si tratta di una modalità di rappresentazione limitata in quanto non consente di raffigurare concetti astratti – qual è ad esempio il reddito di esercizio – o fenomeni complessi come ad esempio la correlazione esistente tra la dinamica dei livelli di produzione e di vendita e la variazione nei livelli di giacenza», M. AGLIATI, *Misurazione*, cit., p. 86.

⁵ «Così ad esempio, rappresentare e valutare l'andamento del flusso di cassa nel tempo utilizzando diversi colori a ciascuno dei quali corrisponde un significato predefinito (elevato, medio, basso) significa ricorrere ad una corrispondenza analogica», M. AGLIATI, *Misurazione*, cit., pp. 86-87.

⁶ «La parola e la rappresentazione numerica – entrambe forme di linguaggio – costituiscono le due più comuni modalità di rappresentazione simbolica, ciascuna dotata di proprie specifiche caratteristiche. Entrambe hanno in comune una proprietà fondamentale: una volta definito il significato dei simboli è possibile descrivere le diverse proprietà del principale – sia esso un oggetto o un fenomeno complesso – mediante una gamma limitata di simboli che, variamente combinati tra loro, consentono una varietà di rappresentazioni praticamente infinita, limitata unicamente dalla completezza del codice informativo progettato ex ante. In questo contesto, il costo maggiore è costituito dallo sforzo necessario per impossessarsi della semantica del linguaggio utilizzato», M. AGLIATI, *Misurazione*, cit., p. 87.

⁷ A questo proposito Mason e Swanson parlano di misurazione scientifica che definiscono richiamando Stevens «il procedimento di assegnare dei numeri ad oggetti o eventi secondo le norme»; gli Autori proseguono sottolineando come la misurazione così definita rappresenti «il legame fra il mondo empirico e quello teorico. Essa consente l'uso della matematica nel ragionamento scientifico e facilita la formulazione di previsioni e spiegazioni», R.O. MASON, E.B. SWANSON, *Gli indici di valutazione per le decisioni aziendali*, in F. AMIGONI (a cura di), *Misurazioni d'azienda*, Vol. I, Giuffrè, Milano, 1988, p. 9.

nomeno osservato, al fine di pervenire alla descrizione del fenomeno stesso, può trovare risposta nella misura⁸.

Il termine misura può riferirsi sia al processo mediante il quale si perviene alla determinazione di un risultato numerico (misurazione)⁹, sia al risultato numerico stesso (valore della misura), sia infine all'insieme delle dimensioni di un fenomeno, di un oggetto da descrivere¹⁰.

È possibile affermare, innanzitutto, che la misura risponde all'esigenza di quantificare le grandezze di un fenomeno mediante l'individuazione del numero che esprime il rapporto con una grandezza della stessa specie che viene scelta come unità di misura. Si pensi ad esempio alla lunghezza del tavolo pari a due metri¹¹. La lunghezza è una grandezza, il metro l'unità di misura e il numero due è la misura.

L'unità di misura di una grandezza può modificare il proprio valore nel tempo, così come vi possono essere più unità di misura per una stessa grandezza ma questo non altera il risultato dell'attività di misurazione bensì piuttosto pone un problema di rapporto tra le misure ottenute.

In secondo luogo si osservi come non tutte le grandezze siano misurabili – nel senso sopra detto – seppure empiricamente rilevabili: ad esempio la dimensione estetica di un individuo, bello o brutto, non è una grandezza misurabile.

In terzo luogo si osservi come il processo di misurazione di un fenomeno richiede sempre, dal punto di vista epistemologico, un esperimento¹².

⁸ Alla voce Misura il Dizionario di filosofia di Nicola Abbagnano riporta: «Platone afferma che la quantità sta tra l'illimitato e l'unità e che solo essa è l'oggetto del sapere. Per es. è esperto di suoni non chi ammette che i suoni sono infiniti né chi cerca di ridurli ad un unico suono, ma chi conosce la quantità circa il numero di essi (Fil., 17 a 18b)».

⁹ «Misurazione è stabilimento del valore numerico da assegnare ad un definito grado di una qualità, con conseguente designazione di questo con l'espressione di tale valore; è in altri termini, determinazione di grandezze», G. GALASSI, *Misurazioni differenziali, misurazioni globali e decisioni d'azienda*, Giuffrè, Milano, 1974, p. 12.

¹⁰ Si pensi, ad esempio, alla misura di un tavolo. Con essa si intende l'insieme della sua lunghezza, larghezza e altezza.

¹¹ A questo proposito Masini, dopo aver osservato come «nelle scienze metodi qualitativi di investigazione, quando possibile, sono sempre più integrati e sostituiti da metodi quantitativi. Condizione necessaria per l'applicazione dei metodi quantitativi è la possibilità di misurazione della qualità; nel caso limite la possibilità di una numerazione, cioè di una attribuzione di numeri ordinali. Misurare qualche cosa significa imparare a conoscere la sua quantità», C. MASINI, *La dinamica economica nei sistemi dei Valori d'Impresa: valutazioni e rivalutazioni*, Giuffrè, Milano, 1963, p. 20.

¹² Non è detto peraltro che ogni esperimento richieda una misurazione. «Possiamo, infat-

A conferma si ricordi come l'attività di misurazione nasca proprio come risposta ad esigenze di natura pratica. Si pensi agli Egiziani le cui esigenze da una parte di misurare le quantità di derrate alimentari o di dividerle fra un dato numero di persone hanno portato allo sviluppo delle conoscenze di matematica, dall'altra di rimisurare i campi dopo le periodiche inondazioni del Nilo o di progettazione e costruzione delle piramidi, hanno favorito le conoscenze di geometria. Analogamente i Babilonesi elaboravano le nozioni astronomiche a fini essenzialmente pratici connessi all'esigenza di formulare oroscopi e predizioni.

Solo successivamente, con le rielaborazioni dei Greci, tali conoscenze divengono oggetto di una visione sistemica e teorica¹³, ponendo così le basi per lo sviluppo della questione più discussa dai filosofi della scienza, attinente al rapporto tra teoria e mondo empirico¹⁴.

In sintesi si può osservare che:

– il concetto di misura non può essere definito senza avere un'attenzione particolare per le esigenze specifiche che muovono le singole attività di misurazione;

– l'attività di misurazione non può prescindere dalla convenzione prescelta per la rappresentazione del fenomeno oggetto di conoscenza.

Si può affermare così che l'impostazione di ogni problema di misurazione richiede innanzitutto di individuare con chiarezza il fenomeno che si vuole descrivere e la cui conoscenza rappresenta il fine della misurazione stessa.

Questo richiede di individuare le grandezze che lo descrivono, cioè la convenzione tacita od espressa attraverso la quale passa la descrizione del fenomeno¹⁵. Successivamente quali siano le unità di misura delle grandez-

ti, avere esperimenti, intesi in senso lato, senza misurazione: immergere un dito nell'acqua per sentire se è calda può essere inteso come un esperimento, ma non come una misurazione», G. BONIOLO, P. VIDALI, *Introduzione*, cit., p.76.

¹³ Si pensi a Pitagora e ai Pitagorici che elaborarono una teoria generale e sistemica dei numeri e delle figure geometriche, Cfr. G. REALE, D. ANTISERI, *Il pensiero occidentale dalle origini ad oggi*, Editrice La Scuola, 1983, p. 5.

¹⁴ Per una bibliografia ragionata si rinvia a G. BONIOLO, P. VIDALI, *Introduzione*, cit., pp. 31-49.

¹⁵ A questo proposito Mason e Swanson affermano come «Il procedimento di misurazione scientifica inizia con l'identificazione dell'oggetto o evento da misurare. Lo scienziato sviluppa quindi un costrutto pertinente alla cosa da misurare. Un costrutto è un'idea o un concetto che definisce e descrive una particolare cosa in termini delle sue proprietà. I costrutti comprendono anche alcune nozioni su ciò che conferisce grandezza alle proprietà. I

ze convenzionali ed infine i metodi per lo svolgimento dell'attività di misurazione.

2. La misurazione delle grandezze descrittive del fenomeno

L'attività di misurazione risponde all'esigenza immediata di descrivere un fenomeno e all'esigenza mediata di conoscere il fenomeno stesso¹⁶.

Conoscere il fenomeno significa acquisire le conoscenze sul fenomeno rappresentato e costituisce un momento logicamente successivo a quello della sua descrizione.

Tre sono gli aspetti che richiedono di essere approfonditi in relazione all'attività di misurazione.

Il primo attiene al ruolo fondamentale delle convenzioni nella descrizione dei fenomeni oggetto di osservazione nonché nella misurazione delle grandezze che li caratterizzano.

Le convenzioni costituiscono elemento essenziale della individuazione dei sistemi di misura di gruppi di fenomeni. Si pensi al sistema internazionale di unità, approvato nel 1960 dalla Conferenza generale dei pesi e misura che è accettato da tutte le nazioni aderenti alla Convenzione del metro. Il sistema individua le grandezze fondamentali per la descrizione dei fenomeni, ne fissa l'unità di misura di ciascuna grandezza nonché il campione di riferimento per una definizione univoca della misura in ciascuna delle nazioni.

Le convenzioni hanno assunto un ruolo fondamentale anche nella stabilizzazione dei valori variamente attribuiti alle unità di misura in relazione alle differenti località geografiche¹⁷, all'epoca storica¹⁸ e ai soggetti che le

costrutti sono quindi artifici della mente. Il 38° parallelo o la redditività sono degli esempi: né l'uno né l'altro si possono toccare», R.O. MASON, SWANSON E.B., *Gli indici di valutazione per le decisioni aziendali*, in *Problemi di gestione*, anno XI, n. 10, Formez, p. 7 (ed. or. *Measurement for Management Decisions*, in *California Management Review*, Spring 1979).

¹⁶ Cfr. G. GALASSI, *Misurazioni*, cit.

¹⁷ Dove era prevalente il lavoro agricolo, l'esigenza era quella di disporre di unità di misura per la valutazione delle superfici: il tempo necessario per l'esecuzione di lavori agricoli e la quantità di semente utilizzata. Con riferimento alla prima grandezza, in relazione alla cultura e alla località geografica, si ricordano l'arepennis gallica (unità arata da un uomo in un giorno), lo iugero romano (superficie che può essere arata in un giorno con una coppia di buoi), il catalano journal de cavatura (superficie di vigna che un uomo può coltivare in un giorno).

¹⁸ Con riferimento al metro si ricorda che nel 1899 venne costruito un modello del metro

impiegano e alle loro abitudini¹⁹.

Infine, in presenza di fenomeni complessi, la convenzione attiene ad un modello interpretativo, cioè ad un «insieme delle relazioni esistenti tra dati oggetti mediante l'attribuzione di numeri tra i quali sono state definite a priori delle relazioni causali»²⁰.

L'attenzione si concentra così sulla correlazione tra il sistema delle relazioni numeriche e quello delle relazioni empiriche oggetto di descrizione e di conoscenza.

La convenzione, quindi, permette di misurare e conoscere anche i fenomeni più complessi, attraverso la assegnazione di numeri ai singoli oggetti. Si deve prestare attenzione al fatto che all'aumentare dei nessi di interdipendenza tra le diverse grandezze dell'oggetto osservato, aumenta la complessità dell'attività di misurazione e con essa l'importanza di scegliere un sistema di convenzioni adeguato a descrivere e conoscere la realtà²¹.

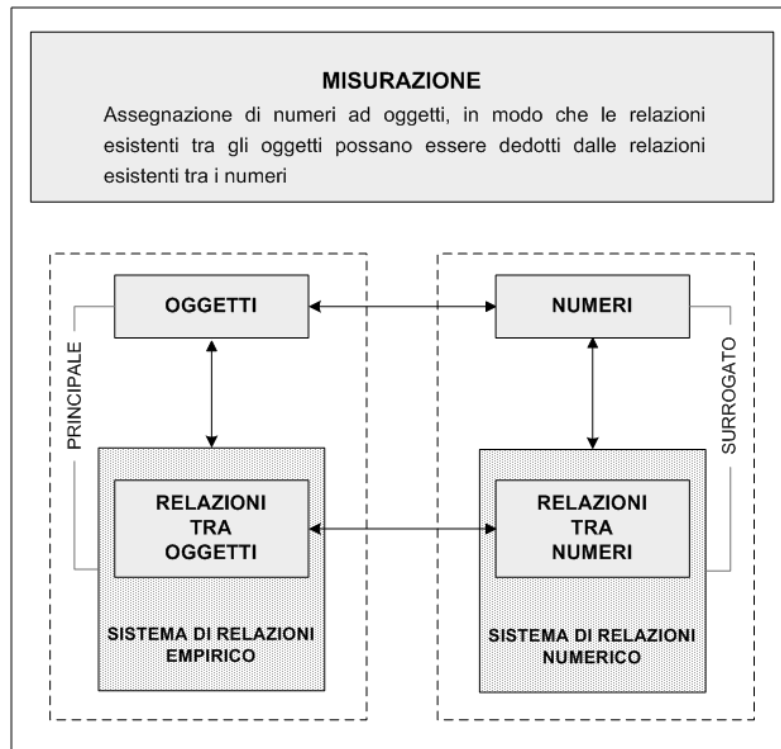
di grandissima precisione, una barra indeformabile e non attaccabile dalla ruggine, in platino e iridio, conservata sotto terra a 9 metri di profondità nel caveau del Bureau International des Poids et Mesures, a Sévres, presso Parigi. Nel 1960, la Undicesima Conferenza Internazionale dei Pesi e delle Misure stabilì che il metro dovesse essere definito pari a «1.650.763,73 volte la lunghezza d'onda della radiazione emessa dall'isotopo ⁸⁶Kr nella transizione fra i livelli 2p 10 e 5d5». Nel 1983 il metro è stato nuovamente definito – in base alla velocità della luce e all'unità di misura del tempo, il secondo – come «la distanza percorsa dalla luce nel vuoto, in un intervallo di tempo pari a 1/299 792 458 s».

¹⁹ Si pensi al caso degli antichi Romani per cui gli spostamenti a piedi erano la norma per misurare i percorsi lunghi utilizzavano il miglio (1000 doppi passi, 1478 m), ma quando conquistarono la Gallia, dove gli spostamenti a cavallo o con mezzi trainati da animali erano prevalenti, dovettero accettare l'uso della lega (4 km).

²⁰ M. AGLIATI, *Misurazione*, cit., p. 90.

²¹ Agliati osserva come il «bilancio di esercizio costituisce un tipico esempio di rappresentazione simbolica attuata mediante l'assegnazione di numeri a specifici eventi e fenomeni che, in quanto avvinti da relazioni di interconnessione reciproca, risultano composti a sistema. In questo caso specifico, ad un sistema di relazioni empirico si sostituisce un sistema di relazioni numerico: un fenomeno complesso e dinamico quale la gestione d'impresa viene tradotto e sintetizzato in un insieme di segni (numeri) volti a rappresentarne solo specifici e particolari aspetti – quali ad esempio il reddito dell'esercizio, le posizioni di debito e credito e così via – particolarmente rilevanti per alcune classi di utenti, tipicamente i portatori di interessi economici istituzionali», M. AGLIATI, *Misurazione*, cit., pp. 91-92.

Figura 1. – La misurazione e le relazioni tra oggetti e tra numeri



Fonte: M. AGLIATI, *Misurazione*, cit., p. 91.

La convenzione, quindi, permette di misurare e conoscere anche i fenomeni più complessi, attraverso la assegnazione di numeri ai singoli oggetti. Si deve prestare attenzione al fatto che all'aumentare dei nessi di interdipendenza tra le diverse grandezze dell'oggetto osservato, aumenta la complessità dell'attività di misurazione e con essa l'importanza di scegliere un sistema di convenzioni adeguato a descrivere e conoscere la realtà²².

²² Agliati osserva come il «bilancio di esercizio costituisce un tipico esempio di rappresentazione simbolica attuata mediante l'assegnazione di numeri a specifici eventi e fenomeni che, in quanto avvinti da relazioni di interconnessione reciproca, risultano composti a sistema. In questo caso specifico, ad un sistema di relazioni empirico si sostituisce un sistema di relazioni numerico: un fenomeno complesso e dinamico quale la gestione d'impresa viene tradotto e sintetizzato in un insieme di segni (numeri) volti a rappresentarne solo specifici e

Il secondo attiene ai metodi di misurazione. L'attività di misurazione delle grandezze descrittive di un fenomeno può essere realizzata essenzialmente in tre modi: direttamente, indirettamente o con strumenti tarati.

La misurazione diretta fa riferimento al metodo euclideo di misurazione. Esso stabilisce il significato di eguaglianza tra due grandezze fisiche della stessa specie, illustra cosa significa che l'una è n volte dell'altra e ancora definisce quale grandezza è da considerarsi unità di misura e quindi quali sono i suoi multipli e sottomultipli²³.

La misurazione indiretta può essere effettuata quando è nota la relazione di tipo funzionale tra la grandezza fisica oggetto di studio e altre grandezze di specie diversa.

Infine il caso più diffuso, in cui la misura viene effettuata con strumenti tarati. La misura viene effettuata attraverso un visualizzatore che non è altro che uno strumento tarato su valori noti della grandezza fisica da misurare e ritenuta fondamentale per la rappresentazione del fenomeno. Tali valori sono fissati attraverso la definizione del campione della grandezza e ponendo lo stesso convenzionalmente pari a 1. Si pensi al caso della grandezza fondamentale della massa. L'unità di misura è il kilogrammo, cioè la massa di un cilindro di platino-iridio, conservato al *Papillon de Breteuil* in Francia e il campione italiano deve essere confrontato con tale campione mediante lo strumento della bilancia.

Il terzo aspetto dell'applicazione dell'attività di misurazione attiene al passaggio dalla descrizione del fenomeno attraverso le sue grandezze, alla conoscenza dello stesso.

Questo richiede in capo ai soggetti un processo di condivisione delle convenzioni alla base della sua rappresentazione, quali grandezze prescelte, unità di misura di tali grandezze, metodi di misurazione.

Si osservi, in primo luogo, come l'evoluzione degli strumenti di rappresentazione del fenomeno possa condizionare il processo di conoscenza così come a sua volta questo ultimo possa promuovere, attraverso la tensione verso il sapere propria dell'uomo, la ricerca di nuove convenzioni e strumenti di misurazione di fenomeni nuovi²⁴.

particolari aspetti – quali ad esempio il reddito dell'esercizio, le posizioni di debito e credito e così via – particolarmente rilevanti per alcune classi di utenti, tipicamente i portatori di interessi economici istituzionali», M. AGLIATI, *Misurazione*, cit., pp. 91-92.

²³ Cfr. B. RUSSELL, *I principi della matematica*, Newton Compton Editori, Roma, 1974, p. 279.

²⁴ Si rinvia a tal proposito al dibattito in ambito filosofico sulla teoreticità dell'osser-

In secondo luogo si osservi come la misurazione può far riferimento a problemi di differente natura e quindi rispondere ad esigenze differenti in capo all'uomo.

Forse il primo problema che l'uomo primitivo si è trovato ad affrontare era di natura economica, dato cioè dalla correlazione tra i bisogni e la quantità di mezzi necessari per soddisfarli. Dal momento che la capacità di risoluzione dei problemi di natura economica condizionava la stessa probabilità di sopravvivenza dell'individuo, possiamo ritenere che l'esigenza di conoscere i mezzi economici a disposizione sia stata una spinta importante nella stessa formazione del concetto di numero²⁵.

Così l'uomo primitivo «che non sa ancora scrivere, né contare e forse nemmeno parlare correntemente, comincia a tenere la sua semplice contabilità a memoria»²⁶. L'esigenza prima è quella di conoscere e serbare memo-

vazione, dal quale emerge l'importanza della contestualità delle teorie che presiedono ad un atto osservativo – quali la teoria della misura, teorie dell'errore, teoria della valutazione probabilistica dei risultati – che non può più pertanto essere riconducibile ad una osservazione semplice, cfr. G. BONIOLO, P. VIDALI, *Introduzione*, cit., p. 48; N.R. HANSON, *I modelli della scoperta scientifica. Ricerca sui fondamenti concettuali della scienza*, Feltrinelli, Milano, 1978; I. SCHEFFLER, *Scienza e soggettività*, Armando, Roma, 1983.

²⁵ «Per capire come si forma il concetto di numero, immaginiamo che una persona non in grado di contare, possieda un insieme di animali o di oggetti e voglia controllare, di tanto in tanto, di non averne perso qualcuno. Immaginiamo, ad esempio, un pastore che, non avendo buona memoria né carta e matita, voglia controllare se le sue pecore, uscite la mattina dal recinto per pascolare, siano, alla sera, rientrate tutte. Per fare questo controllo egli potrebbe, semplicemente, mettere da parte, la mattina, un sasso per ogni pecora che esce. Con una operazione inversa, la sera, egli potrebbe controllare che ad ogni pecora che rientra corrisponde un sasso e che, alla fine, non avanzano sassi. Il pastore, perciò, per risolvere il problema, non avrebbe bisogno di conoscere i numeri», W. MARASCHINI, M. PALMA, *Matematica di base*, Paravia, Torino, 1992, p. 9.

²⁶ Sul fatto che il tener di conto precede l'affermarsi della scrittura, il Melis osserva come «poiché il conto, semplice, è una serie di scritture, ci viene spontaneo di obiettare che la sua storia è da tracciarsi successivamente all'affermazione della scrittura. Ma, non è così: il conto si è concretato molto prima dell'apparizione della scrittura e di qualsiasi altro espediente che l'ha preannunciata. Non trattasi di conto *serie di scritture*: esso risiede in una *serie di immagini mentali* degli elementi dell'oggetto osservato, che può essere l'entrata, ad es., di un dato cereale, il consumo e la cessione di esso, e, soprattutto, il credito verso una certa persona e, poi, il debito verso la stessa od altra: l'uomo tiene nella mente e svolge il conto dell'entrata di un dato cereale, il conto dell'uscita del medesimo; ma, più che altro, il conto del credito e il conto del debito, che lo mettono in rapporto con gli altri individui. È questo il conto mentale, o conto pensato (...) Il conto mentale è la prima espressione del conto, la prima fase nel processo di sua formazione anche se esso resta racchiuso nella mente del suo tenitor, al quale, tuttavia, è sufficiente in quei tempi», F.

ria dei fatti economici e dei mezzi espressi come beni, proprietà, quantità e utilità atti a soddisfare i bisogni²⁷.

Accanto ad essa poi l'uomo presenta nel tempo la necessità di contrapporre ad altri i propri interessi economici²⁸.

Guardando solamente alle esigenze di natura economica è possibile osservare come l'esigenza di scambiare i beni con soggetti differenti per ottimizzare la soddisfazione del proprio bisogno abbia posto nei fatti il problema, fin dall'antichità, di misurare e conoscere il valore dei beni oggetto di scambio.

3. La misurazione del valore dei beni nello scambio

L'esigenza di attribuire un valore ai beni trova la sua origine nella tensione, propria di ogni individuo, di soddisfare i propri bisogni attraverso la ricerca e l'impiego dei beni più adatti alla soddisfazione del bisogno.

Si pensi prima di tutto al baratto diretto tra beni. La difficoltà principale di tale sistema di soddisfazione dei bisogni era rappresentata dall'imprecisato numero di scambi che potevano essere necessari per giungere a coppie di individui simmetricamente interessati ai beni offerti dall'altro.

Di più agevole operatività risulta invece stabilire convenzionalmente un bene come espressione del valore di altri beni, in modo tale che ogni soggetto che riceve il bene lo possa utilizzare con certezza per acquisire qualsiasi altro bene di cui necessita. In altre parole questo bene diviene a sua volta unità di misura del valore, mezzo di pagamento all'interno dei processi di

MELIS, *Storia della Ragioneria*, Zuffi, Bologna, 1950, pp. 28-29.

²⁷ Il Melis afferma che alla «costituzione dei primi consorzi sociali, si fece evidente nell'uomo l'istinto edonistico, i bisogni si moltiplicarono, si svegliò in lui l'amore al lavoro e intervennero i primi scambi, nella forma più rudimentale del baratto. È proprio in questo momento, che egli, nei contatti pacifici e frequenti con i suoi simili, avvertì il bisogno di conoscere lo stato delle cose sue, attraverso alla precisa cognizione di quanto egli possedeva, di quanto doveva dare altrui e di quanto era in diritto di ripetere da altri», F. MELIS, *Storia*, cit., p. 26.

²⁸ Con riferimento all'origine della scrittura Serra sottolinea come «L'uomo, trovatosi di fronte alle sue necessità, ha aguzzato l'ingegno e, se con l'assistenza divina o meno non si sa, è venuto a capo dei suoi problemi. Le necessità per cui l'uomo ha imparato a scrivere possono essere: 1. trasmettere notizie nel tempo, 2. trasmetterle nello spazio, 3. contrapporre ad altri i propri interessi economici, 4. conservare memoria dei propri fatti economici. Le prime due ipotesi sono da escludersi apriormente ...», L. SERRA, *Storia della ragioneria italiana*, Giuffrè, Milano, 1990, p. 13.

scambio²⁹. La convenzione prevede così che la circolazione dei beni avvenga sul presupposto che il valore di tali beni sia espresso attraverso misure – frazioni o multipli – del bene di riferimento.

La misurazione del valore dei beni con altri beni trova nell'antichità un particolare sviluppo.

Nel III millennio a.C. era già vigente il primo sistema scientifico di misure e di pesi inventato dagli Assiro Babilonesi. Con particolare riferimento alle misure di peso si osservi come le stesse erano misure ufficiali, necessarie per il rischio che vi potessero essere confusioni di pesi con i rispettivi valori. Tali pesi definiti furono proprio alla base di uno sviluppo dello stesso baratto dal momento che si rendeva necessario disporre di una scala di valori nota e condivisa al fine di misurare il controvalore dei beni in orzo, in buoi e pecore, in frutta od altri beni.

A conferma di questo sviluppo si osservi come già ai tempi dell'economia palatina³⁰ l'esigenza di gestione delle entrate da parte dei signori, di distribuzione dei beni nel palazzo, di scambio con l'esterno, dell'assegnazione dei salari, nonché di conoscenza delle proprie ricchezze, pose il problema della misura del valore dei beni.

I testi contabili degli archivi reali di Ebla mostrano come i versamenti avvenissero principalmente in metallo – oro, argento – a loro volta misurato in chili, oppure in pezze di tessuti.

La registrazione delle uscite veniva effettuata per la redistribuzione sia interna di beni da parte dell'autorità centrale del Palazzo sia esterna. Si trattava

²⁹ Aristotele a questo proposito osserva come «quando l'aiuto cominciò a venire da terre più lontane, mediante l'importazione di ciò di cui avevano bisogno e l'esportazione di ciò che avevano in abbondanza, s'introdusse di necessità l'uso della moneta. Infatti non si può trasportare facilmente tutto ciò che serve alle necessità naturali e quindi per effettuare il baratto si misero d'accordo di dare e prendere tra loro qualcosa che, essendo di per sé utile, fosse facile a usarsi nei bisogni della vita, come il ferro, l'argento e altri metalli del genere, definito dapprima alla buona mediante grandezza e peso mentre più tardi ci impressero anche uno stampo per evitare di misurarlo – e lo stampo fu impresso come segno della quantità», ARISTOTELE, *Politica*, I (A), 9, 1257 a, 30.

³⁰ «I testi degli Archivi comprendono nella grande maggioranza testi economici, emanazione dell'amministrazione palatina: ciò che è eccezionale è la quantità notevolissima e la conservazione spesso eccezionale (quasi 2000 testi intatti) dei testi contabili concentrata in non più di 40 anni per la durata apparentemente di tre regni: Igrish-Halab, Irkab-Damu, I-shar-Damu, paralleli ai visirati dei ministri Arrulum, Ibrium e Ibbi-Zikir (ca. 2550-2350)», P. MATTHIAE, *Economia palatina a Ebla nell'età degli Archivi*, in *L'economia Palaziale e la nascita della moneta dalla Mesopotamia all'Egeo*, 2005, p. 22.

essenzialmente di almeno quattro tipologie di uscite: quantità di argento consegnate per fabbricare oggetti; quantità di argento utilizzate come doni per i membri della famiglia reale, per i funzionari di Ebla e per gli dei; quantità di argento date come provvigioni di viaggio per mercanti; ed infine quantità di argento cedute come prezzo di acquisto di beni, equidi, ovini, cereali, frutta, lana, ecc. Il sostentamento del personale dipendente al Palazzo, come risulta dagli Archivi, veniva assicurato attraverso la distribuzione di razioni, composte ordinariamente da cereali, più raramente da carne e lana³¹.

Accanto a tali attività di natura essenzialmente redistributiva, i testi hanno rivelato anche la presenza di attività di acquisto a fronte di un “nìg-sa 10”, cioè di un prezzo di acquisto espresso in argento o lana. La descrizione della transazione commerciale prevedeva accanto alla quantità di beni oggetto dell’operazione, l’indicazione del controvalore in mine d’argento nonché del soggetto o dei soggetti che le avevano acquistate.

Infine un aspetto di rilevante interesse nell’economia Palatina è costituito dai sistemi adottati nella valutazione dei beni oggetto di registrazione negli archivi. Gli inventari riportano il valore dei beni posseduti espresso nella maggior parte delle volte in argento o in orzo, più raramente in lana e oro³².

Emerge pertanto come fin dal III millennio a.C. l’argento e l’orzo fossero impiegati nel Palazzo per accumulare ricchezza in attesa di essere spesa; nel rapporto tra le persone come mezzi di pagamento; ed infine come misura il valore dei beni e delle merci nella redazione degli inventari.

La diffusione e la circolazione dell’argento e dell’orzo come mezzi di pagamento è confermata proprio dal loro uso diffuso come controvalore negli inventari nonché dalla documentata presenza nel terzo millennio dei «pesatori d’argento» che avevano il compito di pesare il metallo durante ogni operazione di acquisto. Alla transazione erano presenti anche gli scribi che as-

³¹ Si osserva peraltro in alcuni testi la menzione di argento apparentemente come compenso; in realtà, come è stato osservato, è più realistico credere che l’amministrazione palatina registrasse semplicemente il controvalore in argento delle razioni, in alimenti e vestiti, distribuite ai dipendenti, senza specificare di quali beni si fosse trattato, ma non si trattasse di stipendi veri e propri, cfr. P. MATTHIAE, *Economia*, cit., p. 33.

³² A questo proposito Matthiae sottolinea come si possa comprendere perché il «magazzino reale o se si vuole la tesoreria dello Stato sull’Acropoli di Ebla, ancora nell’età degli archivi, aveva il nome, apparentemente singolare e certamente arcaico, di è-siki, letteralmente la casa della lana: evidentemente agli esordi delle pratiche amministrative di Ebla il metodo corrente di valutare qualunque bene era quello di indicarne il controvalore in lana», P. MATTHIAE, *Economia*, cit., p. 34.

sollevano alla funzione di notai contabili descrivendo con esattezza che cosa le parti stessero pattuendo e scambiandosi³³.

Nell'antichità la scelta del bene-misura del valore dei beni nei rapporti di scambio è stata condizionata da alcune esigenze operative di rilievo, quali la disponibilità diffusa del bene, il suo valore intrinseco nonché il grado di deperibilità dello stesso.

Così mentre in un primo tempo l'orzo fu scelto in quanto bene molto diffuso e prodotto in grandi quantità, gli inconvenienti connessi al suo basso valore unitario e alla limitata conservabilità nel tempo, hanno portato soprattutto negli scambi al prevalere dell'uso dei metalli quale misura dei valori dei beni oggetto dell'attività di commercio³⁴.

La scelta particolare sull'argento, risponde all'esigenza di avere un metallo con un valore intrinseco elevato ma non eccessivo, concentrando così molto valore in poco peso e agevolando le operazioni di trasporto negli scambi e contenendo l'ingombro nelle attività di tesaurizzazione.

Una testimonianza più recente dell'uso diffuso di argento e di orzo come mezzo di pagamento si può rinvenire dagli stessi articoli del Codice di Hammurabi (1754 a.C.) dove viene citato l'argento nel 33% degli articoli e l'orzo nel 17%, per quantificare il valore dei salari, degli affitti, delle multe, delle sanzioni contro le lesioni corporali, le sanzioni contro l'uccisione di uno schiavo, ecc.

Inoltre dalle leggi della Mesopotamia è possibile conoscere che qualora per il pagamento una parte non potesse disporre di argento o orzo avrebbe potuto restituire rispettivamente orzo o argento secondo un tasso di cambio tra le due unità normalmente definito come 1 siclo di argento = 1 gur di orzo³⁵.

³³ Volendo riprendere un testo proveniente dalla città di Umma (ca. 2050 a.C.) e riferito alla attività del Mercante Ur-dumuzida, esso recita:

79 sicli, 97 grani d'argento, riportati dal bilancio (si-i-tum) dell'anno in cui Sasru fu distrutta.

630 mine di lana, il suo argento vale (Kù-bi) 63 sicli.

580 mine di lana, il suo argento vale 58 sicli: registrati una prima volta.

300 mine di lana dorata, il suo argento vale 30 sicli, la sua perdita (i-bi-za-bi) è di 10 sicli. Cfr. O. BULGARELLI, *Il regolamento degli scambi nel vicino oriente antico*, in *L'Economia Palaziale e la nascita della moneta: dalla Mesopotamia all'Egeo*, Accademia Nazionale dei Lincei, Roma, 2005, p. 77.

³⁴ In ogni caso peraltro l'orzo mantenne un ruolo di rilievo nei tre millenni a.C. con riferimento soprattutto alle operazioni legate alla vita dei campi e in generale all'attività agricola.

³⁵ Cfr. O. BULGARELLI, *Regolamento*, cit., p. 82.

Pertanto, i tratti comuni che sembrano caratterizzare la delineata evoluzione della misura del valore dei beni sono essenzialmente due.

In primo luogo la determinazione del valore dei beni avviene soprattutto con riferimento a situazioni di scambio immediato o futuro tra due o più soggetti.

In secondo luogo si deve osservare come esistano differenti e tutte valide convenzioni tese ad individuare il bene o i beni che costituiscono l'unità di misura del valore di altri beni.

All'aumentare della numerosità e complessità degli scambi e dalla numerosità dei soggetti e degli interessi coinvolti, si rileva una tensione crescente ad una convergenza sull'uso di alcuni metalli preziosi, dettata anche dall'esigenza pratica di disporre di un bene non deperibile, facilmente trasportabile e sufficientemente diffuso. Tale tensione è alla base della nascita della moneta nel senso in cui noi la conosciamo.

4. La misura del valore e la moneta

Nell'ambito di un'operazione di scambio si definisce moneta il bene destinato a costituire il mezzo di pagamento per l'acquisto di beni e servizi di qualsiasi tipo.

Secondo tale accezione è moneta, in un certo ambito geografico e in relazione ad un certo periodo storico, tutto ciò che viene accettato come mezzo di scambio e di pagamento.

In questo senso è possibile pensare che le origini della moneta possano ritrovarsi nel periodo dal VI al III millennio a.C. contestualmente al formarsi delle conoscenze sulla misura e sulla scrittura. Le prime monete di conto erano pertanto la moneta-bestiami³⁶, la moneta-utensile, la moneta-lana, la moneta-orzo.

³⁶ Forzoni osserva come il mondo Omerico presenti come moneta prevalente il bue. «Un lebete di normale capacità, da quattro misure, vale un bue. Ma esistono anche lebeti da venti misure, che quindi valgono cinque buoi (...) Anche i servi e le serve sono usualmente valutati in buoi (...) Ma Laerte, padre di Ulisse è entrato in possesso di Euriclea, che ha doti eccezionali, per cui vale ben venti buoi. Laerte non consegna i buoi a lui cari, bensì prodotti e cose varie, e quindi è dovuto ricorrere a qualche altra unità di conto per raggugiarsi infine alla moneta di conto bestiame, ovvero il bue, secondo regole non codificate, ma rispettate e fondate sull'uguaglianza e sul mutuo beneficio dello scambio», A. FORZONI, *La nascita e i primi sviluppi della moneta*, in *L'Economia Palaziale e la nascita della moneta: dalla Mesopotamia all'Egeo*, Accademia Nazionale dei Lincei, Roma, 2005, p. 235. Si pensi inoltre

Con il passare dei millenni esse risultano prima affiancate e poi sostituite dalla moneta metallica in quanto una piccola quantità di metallo prezioso può circolare meglio della moneta di conto-bue o moneta di conto-pecora.

Così mentre inizialmente i metalli venivano impiegati al pari degli altri beni prevalentemente per misurare il valore di altri beni, cioè fungevano nei fatti da unità di conto di tali beni, successivamente la facilità nella circolazione e la non deperibilità del metallo, ha portato all'impiego della moneta-metallo come vero e proprio mezzo di pagamento.

Peraltro lo snodo cruciale che ha portato all'impiego nelle attività di scambio della moneta, così come adesso la conosciamo, può essere ricondotto a due eventi fondamentali:

- la coniazione della moneta³⁷.
- la possibilità di conteggiare le monete superando il problema della pesatura per ogni pagamento, facendo riferimento ad una convenzione tacita di generale accettazione sia da parte di chi la usa sia da parte di chi la emette.

La moneta con questi requisiti si rinviene presso i Lidi, un popolo che abitava nella regione centrale dell'Anatolia, attorno al VII secolo a.C. e presso il quale era molto sviluppata la lavorazione dei metalli³⁸. Si trattava di piccoli tondelli di metallo pregiato di peso uniforme³⁹ sulle quali venivano apposti dei segni di riconoscimento per identificare il soggetto emittente in assenza di un'autorità preposta e contenere le possibili contestazioni nei rapporti di scambio⁴⁰.

L'unità base di misura della moneta diffusa in tutte le città della Lidia era lo statère (in origine il nome indicava la bilancia), definito come una doppia

agli stessi Romani che chiamarono i denari *pecunia*, che deriva da *pecus* cioè bestiame.

³⁷ Per un approfondimento sulla diffusione della moneta coniata si rinvia a A. FORZONI, *Nascita*, cit., pp. 242-248.

³⁸ Per un approfondimento si rinvia a A. FORZONI, *Nascita*, cit., p. 238.

³⁹ Inizialmente la dinastia reale dei Mermadi battè piccole monete utilizzando una lega naturale di oro ed argento, chiamata elettro, di origine alluvionale. Solo attorno al 550 a.C. il sovrano della Lidia, Creso, stabilì di coniare monete sia d'oro che di argento con il rapporto 10 a 1 del siclo aureo con quello d'argento. Per un approfondimento si rinvia a R. BOSI, *Monete, banchieri, mercanti*, Calderini, Bologna, 1992, p. 35.

⁴⁰ «Le contestazioni non saranno mancate e qualcuno provvide a marcare con segni particolari la propria moneta emessa. Il successivo passo fu il conio con particolari figure incise, che nella Lidia evidenziarono animali robusti come il leone e il toro», A. FORZONI, *Nascita*, cit., p. 239.

dracma⁴¹ con i suoi sottomultipli⁴². Peraltro le differenze di monete, da città a città, erano rilevanti ed attenevano sia al fatto che lo stesso stadere e i suoi sottomultipli potevano presentarsi, da città a città, con pesi diversi; sia al fatto che lo stesso stadere poteva essere realizzato con metalli differenti (argento o oro)⁴³.

La moneta coniata oltre ad essere strumento per la misurazione del valore dei beni oggetto di scambio costituì una vera e propria rivoluzione per gli antichi in quanto con essa potevano ad un tempo accumulare ricchezza (riserva di valore) nei propri palazzi, nei templi, nelle città ed effettuare scambi commerciali in modo più agevole e rapido.

Più agevole, in relazione al fatto che la moneta coniata rende concretamente divisibile secondo le esigenze specifiche qualsiasi bene⁴⁴, e quindi permette la convertibilità di qualsiasi bene in moneta e della moneta in qualsiasi bene; più rapido in quanto le operazioni di pagamento risultano essere agevolate dalle dimensioni e peso contenuti delle monete.

⁴¹ Si tratta di una moneta d'argento. Il nome deriva dal valore originale che alla stessa viene riconosciuto, determinato come il numero delle frecce che si potevano stringere in una mano (drachmé = manciata).

⁴² «Lo statère era una unità di peso e monetaria della Grecia antica, del valore di due dracme. Fu inizialmente una moneta d'oro o di elettro del peso di grammi 8,10-8,60. Da ricordare tra i primi statèri, quello coniato da Creso, re della Lidia (590-547 a.C.), detto Criseide, il darico coniato da Dario I di Persia (519-486 a.C.), il Filippo e l'Alessandro coniati dai due re macedoni. Statèri d'argento, detti anche didrammi, furono emessi in moltissimi esemplari fra il VI e il I secolo a.C. da quasi tutte le città greche e dalle loro colonie della Sicilia e della Magna Grecia», R. BOSI, *Monete*, cit., p. 38.

⁴³ «... è in atto un bimetallismo, che presuppone due sistemi distinti di pagamento: uno in oro e l'altro in argento, altrimenti non si spiega la doppia circolazione di monete aventi lo stesso nome e valori diversi, a meno di non supporre una più abbondante circolazione di monete d'oro rispetto a quelle di monete d'argento. Ma in questo caso il rapporto oro/argento deve modificarsi. Chi cambia uno stadere d'oro riceve 10 staderi d'argento e ugualmente, riceve 10 pezzi di 1/12 di stadere d'argento se vuol cambiare 1/12 di stadere d'oro. È probabile che la moneta aurea sia servita per il pagamento dei mercenari, le cui clausole d'ingaggio stabilivano pagamenti in oro, e che la moneta d'argento abbia soddisfatto i pagamenti interni e anche quelli per le importazioni dalle polis», A. FORZONI, *Nascita*, cit., pp. 241-242.

⁴⁴ «Un bene poteva valere un bue, oppure 10 pecore. Ma esulava dall'immaginazione degli antichi che in certi casi il bene assunto a moneta di conto potesse essere suddiviso. Non si diceva che un bene poteva valere mezzo bue. Poteva valere però cinque pecore, ma anche la singola pecora doveva rimanere indivisibile. Ugualmente accadeva per i metalli preziosi, essendo molto limitata la scala delle suddivisioni», A. FORZONI, *Nascita*, cit., pp. 254-255.

5. Considerazioni conclusive

La moneta è presente fin dall'antichità in relazione all'esigenza di misurare il valore dei beni all'interno di una attività di scambio tra soggetti. Si tratta di uno strumento al quale, in relazione all'aumento della frequenza e della complessità degli scambi, vengono, nei secoli, via via riconosciute anche le funzioni di riserva di valore e di mezzo di pagamento che da sempre hanno costituito imprescindibili esigenze dell'uomo. La diffusione della moneta metallica coniata risponde al fatto che essa è in grado di riassumere in se tutte e tre le funzioni.

Con riferimento alla funzione originaria, la misurazione del valore del bene, la moneta costituisce nella storia il risultato di un'esigenza continua di misurare in funzione del regolamento degli scambi immediati o futuri.

Così quando il valore di un bene viene espresso in quantità di moneta che deve essere scambiata per ottenerlo si può riconoscere che la logica sottostante alla sua determinazione è riconducibile essenzialmente allo scambio.

La quantità di moneta così determinata rappresenta il valore di scambio del bene, cioè il *prezzo*⁴⁵ determinato in funzione del rapporto di scambio immediato o futuro⁴⁶; esso a sua volta può differire con riferimento allo stesso bene in relazione al variare delle condizioni soggettive (quanto il soggetto è disposto a pagare per disporre del bene) od oggettive che caratterizzano l'attività e i soggetti coinvolti nello scambio.

L'intero percorso finora seguito ha alla base un'attività di scambio tra soggetti: con la misura del valore del bene con altri beni prima e con la moneta poi si è risposto all'esigenza di regolare nei fatti l'attività commerciale.

Esiste peraltro anche l'esigenza di determinare il valore di un bene quan-

⁴⁵ A questo proposito Cattaneo osserva come «È possibile, pur con riguardo ad una negoziazione effettiva, intendere il prezzo come una circostanza dello scambio monetario oppure come la condizione di sintesi che esprime il rapporto di scambio», M. CATTANEO, *Introduzione allo studio del bilancio d'esercizio nelle imprese*, C.E.I.V. – Libreria Dante, Verona, 1966, p. 30.

⁴⁶ Esiste anche un tipo di valore che, anziché riferirsi al mercato dello scambio, nel quale si prendono in considerazione tanto le esigenze di chi vende quanto quelle di chi compra (almeno in teoria, come si è visto), riguarda invece più direttamente l'ottica economica di chi ha l'esigenza di procurarsi la disponibilità di un bene o di un servizio (e indirettamente, in quanto interessato a coprire tale fabbisogno, anche di chi desidera vendere prodotti adatti a soddisfare quella esigenza). Si tratta del valore d'uso, che classicamente si intende come la capacità (numericamente quantificabile come per il valore di scambio) che un bene od un servizio possono esprimere di soddisfare un dato bisogno in capo ad un individuo.

do non vi è scambio ma solo consegna dello stesso da un soggetto ad un altro senza che il ricevente debba scambiare un bene: in questo caso il bene ha un valore riconosciuto dai soggetti coinvolti, ma non un prezzo.

Nella storia si è visto come la misura nasce come attività per descrivere e conoscere e lo scambio rappresenti un momento logicamente successivo alla misura. La moneta nasce e si sviluppa solo all'interno di quest'ultimo momento.

La misura del valore di un bene in situazioni diverse dallo scambio chiede innanzitutto di approfondire le convenzioni tacite od esplicite alla base del rapporto tra soggetti ed avente ad oggetto il bene stesso, nel tentativo di individuare dei parametri di misurazione del valore.

Il passo successivo attiene, come insegna l'origine del parametro monetario, alla condivisione di alcune convenzioni per una determinazione del valore del bene, seppur non misurata con il parametro monetario, che possa essere generalmente accettata⁴⁷.

Diversa questione è invece quella della non misurabilità di una grandezza che definisce o concorre a definire un bene. In questo caso il bene, se oggetto di scambio o di potenziale scambio, potrà ritrovare tale grandezza quantificata attraverso il prezzo.

⁴⁷ Si ricorda come Agliati osservi «L'attribuzione di numeri non assume significato alcuno a meno che non venga specificata la regola con il principale. In altri termini, affinché si possa parlare di misurazione è necessario che il surrogato abbia l'attributo dell'identificabilità, ovvero che vengano definite le regole di decodificazione mediante le quali è possibile estrarre l'informazione contenuta nella misura», M. AGLIATI, *Misurazione*, cit., p. 93.

CAPITOLO II

LA MISURA E L'AZIENDA

1. Il problema economico e la misura

La misura è concetto connaturato ad ogni realtà aziendale intesa come coordinazione di una serie di operazioni che sono poste in essere per soddisfare i bisogni dei singoli o di una collettività¹.

Ogni azienda, infatti, in quanto ha la sua ragion d'essere nella ricerca della correlazione più razionale tra i bisogni dell'individuo o della collettività e i beni e servizi esistenti in misura limitata, necessita di determinare come e in quale misura è pervenuta alla soluzione del problema economico.

La valenza strumentale dell'azienda² non può prescindere dalla conoscenza dei propri risultati, in quanto dalla soluzione del problema economico l'azienda trae le condizioni della sua esistenza e sopravvivenza nel tempo.

La misurazione permette la descrizione e la conoscenza della capacità dell'azienda, attraverso le operazioni di gestione, di massimizzare la razionalità nella soluzione del problema stesso, e quindi di valutare «l'attitudine della stessa ad esplicare la propria funzione strumentale»³.

Determinare se, come e in quale misura, si è pervenuti a soluzioni razionali del problema economico ha da sempre costituito un interesse per gli

¹ «L'azienda è un istituto economico destinato a perdurare che, per il soddisfacimento dei bisogni umani, ordina e svolge in continua coordinazione la produzione o il procacciamento e il consumo di ricchezza», G. ZAPPA, *Le Produzioni nell'economia delle imprese*, Giuffrè, Milano, Tomo I, 1956, p. 37.

² G. FERRERO, *Istituzioni di economia d'azienda*, Giuffrè, Milano, 1968, p. 4. Per un approfondimento si rinvia a G. CATTURI, *Le anticipazioni sul concetto di azienda universale nel pensiero di Giovanni Ferrero*, in *Ricordando Giovanni Ferrero*, Giappichelli, Torino, 2009, pp. 148-149.

³ G. FERRERO, *Istituzioni*, cit., p. 12.

studiosi di ragioneria. Si potrebbe peraltro affermare che l'esigenza di esprimere attraverso il numero i fenomeni economici è presente fin dalle origini della Ragioneria⁴, quando l'uomo avvertiva l'esigenza di registrare i movimenti di moneta, beni, crediti e debiti così da serbare memoria dei propri affari⁵.

A questo proposito numerosi sono gli esempi di registrazioni dell'esigenza di tener di conto e rendere le ragioni del debito e del credito nei rapporti tra terzi anche in relazione allo sviluppo degli scambi commerciali e in relazione al crescente rilievo assunto dall'attività di esazione dei tributi da parte delle autorità centrali.

Serbar memoria, conoscere i risultati dell'affare, determinare l'imponibile e render conto della sua determinazione, sono stati elementi importanti di impulso allo sviluppo dei sistemi di misura e rilevazione dei fatti economici.

Pertanto possiamo concordare sul fatto che l'origine della misurazione in campo aziendale sembra essere coincidente con la necessità avvertita dagli operatori economici di tener memoria degli accadimenti aziendali e di «quantificare le variazioni qualitative da questi determinate sulla ricchezza dei singoli o delle aziende»⁶.

⁴ Indagando sulle origini della Ragioneria Masi osserva come «... qui ci proponiamo di ricercare come l'uomo, guidato da esigenze di cure, di custodia, di difesa, di riconoscimento e quindi di distinzione dei suoi beni di natura economica e più tardi di distinzione fra quello che gli appartiene e quel che appartiene ad altri (...) giunge anche alla necessaria rappresentazione di quel che è oggetto delle sue cure, della sua custodia, della sua difesa, del suo distinguere tra il proprio e l'altrui patrimonio. Lo strumento di questa rappresentazione è di certo posteriore, ma la ragioneria era già nata da quella prima esigenza di amministrazione patrimoniale», V. MASI, *La Ragioneria nella preistoria e nell'antichità*, Tamari, Bologna, 1963, p. 36.

⁵ «L'impiego della rappresentazione numerica nella rilevazione di azienda, risale alle origini della Ragioneria. Probabilmente esso si basò, da principio, su di un particolare aspetto della rappresentazione numerica e, precisamente, sul processo di enumerazione. Il computo, ossia la enumerazione delle unità monetarie costituenti una data somma, diede origine ai primi dati contabili, alla nozione stessa di conto cassa ed anche alla convenzione di segnare la consistenza iniziale e le entrate di cassa a sinistra e le uscite a destra», M. CATTANEO, *Le misurazioni di azienda: aspetti di errore, di indeterminazione, di incertezza*, Giuffrè, Milano, 1959, p. 31.

⁶ L'origine della misurazione in campo aziendale sembra essere coincidente con la necessità avvertita dagli operatori economici di tener memoria degli accadimenti aziendali e di «quantificare le variazioni qualitative da questi determinate sulla ricchezza dei singoli o delle aziende», A. BARRETTA, *La misurazione dei risultati gestionali d'impresa, di processo e di attività*, Cedam, Padova, 1999, p. 5.

Peraltro l'azienda in quanto entità vivente ed operante in un determinato contesto economico sociale e politico nasce e si sviluppa ed opera in relazione ai mezzi a disposizione e all'evoluzione dei bisogni dei soggetti che appartengono all'istituto sociale a cui essa si riferisce.

Nel tempo, accanto alla complessità del fenomeno economico cresce anche l'esigenza di conoscere attraverso un insieme di numeri la realtà della gestione dell'azienda. La tensione è verso la ricerca di indicatori di sintesi della capacità dell'azienda di assolvere alla sua funzione di appagamento dei bisogni umani.

Pertanto quando si parla di misura in ambito aziendale si sottende una, seppur non sempre esplicitamente dichiarata, attenzione alla misurazione del risultato ottenuto attraverso una serie di operazioni economiche. Questo perché tale risultato è la ragione stessa dell'esistenza e della sopravvivenza dell'azienda nel tempo.

A questo proposito si osservi come il processo di misurazione del risultato aziendale debba tener in considerazione il fatto che da una parte l'oggetto è il risultato di un insieme di operazioni economiche interdipendenti nello spazio e nel tempo, dall'altra che la misurazione di un fenomeno aziendale «non rappresenta un'attività isolata, bensì costituisce una fase propedeutica a quella della valutazione dell'evento oggetto di rappresentazione matematica che può avvenire solo attraverso la comparazione con altre strutture numeriche»⁷.

La conoscenza dell'utilità prodotta da un insieme di operazioni economiche poste in essere, in un certo periodo di tempo, all'interno dell'azienda per soddisfare i bisogni di un gruppo di persone, richiede

– innanzitutto la determinazione e la misurazione dei risultati ottenuti, tenendo presente che gli stessi sono a loro volta punto di arrivo di un processo di misurazione delle grandezze che lo compongono;

– successivamente la valutazione della capacità di questi ultimi di soddisfare effettivamente i bisogni dei destinatari.

La misura passa così da processo di rappresentazione numerica dei fenomeni economici⁸ a strumento di conoscenza e di valutazione della capacità

⁷ A. BARRETTA, *Misurazione*, cit., p. 11.

⁸ Sul ruolo del numero nell'indagine economico aziendale si rinvia a N. COLLETTI, *Il Numero in Economia Aziendale*, Abbaco, Palermo, 1954, p. 16; M. CATTANEO, *Misurazioni*, cit., pp. 32-33.

dell'organismo aziendale di risolvere in modo efficiente i problemi economici.

2. Le determinazioni economico-quantitative

Il perseguimento delle finalità istituzionali richiede al soggetto economico d'azienda «la continua misurazione sia del loro grado di raggiungimento, sia delle caratteristiche delle operazioni, dei processi e dei cicli di operazioni per mezzo dei quali questo viene perseguito»⁹.

La conoscenza dell'azienda, nel suo essere coordinazione economica in atto, avviene attraverso un processo di determinazione delle quantità economiche. Come osserva Ferrero «non è possibile conoscere senza determinare e non può sussistere alcuna consapevole determinazione senza la necessaria conoscenza»¹⁰.

Le determinazioni economiche d'azienda sono quindi lo strumento di conoscenza dell'azienda intesa nel suo essere e nel suo operare, e si caratterizzano per essere di tipo essenzialmente quantitativo. In questo senso si parla di determinazioni economico quantitative d'azienda anche se «è noto che non tutti i momenti e gli aspetti del complesso oggetto di conoscenza sono assoggettabili alla quantificazione»¹¹.

A sua volta la *determinazione quantitativa* dei fenomeni economici, la loro rappresentazione e la loro conoscenza, si avvale di un insieme di meccanismi di *misurazione economica*.

La misurazione economica viene definita come l'attività di rilevazione e rappresentazione in forme opportune di grandezze riferibili ai processi di produzione, consumo e scambio di beni e servizi¹².

All'aumentare della complessità dei fenomeni aziendali oggetto di misurazione, la questione di maggior rilievo attiene alla capacità della misurazione

⁹ Cfr. F. AMIGONI, *Le misure economiche nella gestione per obiettivi*, in F. AMIGONI (a cura di), *Misurazioni d'Azienda, Programmazione e controllo*, Vol. I, Giuffrè, Milano, 1988, p. 365.

¹⁰ G. FERRERO, *Le determinazioni economiche quantitative d'azienda*, Giuffrè, Milano, 1967, p. 1.

¹¹ G. FERRERO, *Determinazioni*, cit., p. 100.

¹² «La misurazione economica costituisce una particolare forma di rappresentazione simbolica di eventi che assumono rilevanza per l'economia d'azienda», M. AGLIATI, *Misurazione*, cit., p. 99.

ne non solo di quantificare bensì di descrivere la realtà in modo accettabile.

Non esistono fenomeni economici che non possano essere misurati, bensì è necessario affrontare il problema della rilevanza delle misure nella descrizione di tali fenomeni¹³.

A tal fine si conviene che vi debbano essere dei requisiti minimi ai quali una misura non possa sottrarsi per essere considerata come una approssimazione accettabile della realtà: obiettività e affidabilità.

L'obiettività di una misura richiede l'assenza di condizionamenti sul processo di misurazione che ha portato alla quantificazione della grandezza. Avere una misura obiettiva comporta per il soggetto economico d'azienda perseguire i tratti di neutralità, equità nella redazione delle rilevazioni amministrative e infine la verificabilità delle misure ottenute (*auditability*).

L'affidabilità di una misura è una caratteristica fortemente interconnessa con il grado di utilità che essa ha per colui che assume le decisioni all'interno dell'azienda.

Le determinazioni economiche quantitative si esplicano in un processo che inizia con l'individuazione del problema di conoscenza per poi seguire con l'impostazione, soluzione e verifica della stessa rispetto al problema conoscitivo¹⁴.

In particolare l'impostazione della soluzione richiede innanzitutto la definizione dell'oggetto di misurazione: la quantità propriamente detta e le grandezze che concorrono alla sua descrizione e determinazione.

La quantità viene definita come qualcosa che ha la proprietà di essere eguale quantitativamente a qualcosa d'altro, mentre la grandezza, concetto più astratto, è qualcosa che può essere solo più grande o più piccola di qualcosa d'altro.

In questo modo il processo di misurazione delle quantità obiettivo non può prescindere dalla conoscenza delle relazioni tra le grandezze che le compongono e le mettono in rapporto con altre quantità. Se pensiamo alla quantità prezzo, possiamo dire che i «prezzi di un chilo di pane o di un chilo

¹³ Vicari si esprime chiaramente sul punto affermando che «non mi pare esista una peculiarità dell'economia aziendale per cui i fenomeni oggetto di interesse non possono essere misurati (...) I fenomeni oggetto di indagine sono complessi e non permettono una misurazione completa. È la complessità delle cose che spingendoci ad effettuare delle semplificazioni soggettive della realtà fenomenica, di fatto impedisce una rappresentazione effettiva della stessa», S. VICARI, *Metodo e linguaggio nell'accademia economico-aziendale italiana*, in AA.VV., *Scritti in onore di Carlo Masini*, Tomo I, Egea, Milano, 1993, p. 198 ss.

¹⁴ Cfr. M. CATTANEO, *Introduzione*, cit., p. 93.

di zucchero sono uguali quando la loro misura monetaria, ossia il numero di unità di moneta per cui sono stati negoziati (grandezza), è la medesima: ad esempio 100 lire»¹⁵. A sua volta la misurazione di una grandezza richiede la definizione di una relazione tra la grandezza e un numero¹⁶.

Nella efficacia del processo conoscitivo dell'attività aziendale, pertanto, si rivela di cruciale importanza la corretta individuazione dell'oggetto di misurazione che definiamo quantità economica d'azienda.

In termini generali si parla di quantità economica quando la stessa è «inserita in un processo di soddisfacimento di bisogni umani mediante l'utilizzazione di mezzi scarsi aventi usi alternativi»¹⁷. Si potrebbe dire in altri termini che è economica ogni quantità che concorre alla soluzione di un problema economico.

Tali quantità possono richiedere:

– una misurazione *semplice* quando viene stabilita una relazione immediata e biunivoca tra una grandezza ed un numero (la misura di una quantità fisica) che non richiede l'adozione di procedimenti di misurazione¹⁸, una misurazione *complessa* quando richiede la relazione tra una grandezza complessa e un numero¹⁹;

¹⁵ Cfr. M. CATTANEO, *Misurazioni*, cit., p. 30.

¹⁶ A questo proposito Cattaneo sottolinea come il ruolo dei numeri nelle indagini economico aziendali deve essere valorizzato come «mezzo di indagine nelle scienze di esperienza solo in quanto connesso con fatti, grandezze, quantità rilevate sperimentalmente», M. CATTANEO, *Misurazioni*, cit., p. 32.

¹⁷ Con questa definizione più ampia, il Cattaneo intende prendere le distanze dalle proposizioni contenute in Zappa dove le quantità vengono distinte in oggettive, stimate e congetturate, in M. CATTANEO, *Introduzione*, cit., p. 93, nota 45.

¹⁸ Il Guatri sintetizza in questo modo la distinzione tra quantità semplici e quantità complesse. «In altra forma, si può dire che le misurazioni semplici, come l'accertamento di un prezzo, o del volume delle vendite di un periodo, o dell'ammontare dei salari pagati in un mese, sono grandezze che si misurano da sé, o tutt'al più rendono necessarie alcune operazioni elementari, le quali non possono ovviamente essere designate come procedimenti o metodi. Le misurazioni complesse impongono, invece, un certo bagaglio strumentale, nascono frequentemente da una paziente elaborazione di procedimenti, sono il risultato di un travaglio nella prassi o nella dottrina, di durata talvolta anche secolare. Basti pensare alla misurazione del reddito o del costo di un prodotto», L. GUATRI, *Brevi note metodologiche su alcune misurazioni d'azienda*, La Goliardica – edizioni universitarie, Milano, 1953, p. 8.

¹⁹ Cattaneo osserva come il tipico esempio in Economia Aziendale è il valore proporzionale che «deriva dal prodotto di due quantità (una quantità fisica ed un prezzo) aventi ognuna una propria grandezza», M. CATTANEO, *Misurazioni*, cit., p. 40.

– una misurazione *prima* quando la relazione è tra un numero e un valore²⁰, una misurazione *derivata* quando ha richiesto la combinazione di più misure prime, o prime e derivate assieme, al fine di ottenerne un'altra²¹. In questo senso quando ci riferiamo al risultato della attività aziendale dobbiamo tener presente che la sua misurazione prevede, accanto alla acquisizione delle misure prime anche l'individuazione di logiche di combinazione di tali misure in relazione ad uno schema teorico di riferimento;

– una misurazione *definita* quando esiste una connessione biunivoca tra grandezza e numero o una misurazione *indefinita* quando la connessione è tra una grandezza ed un intervallo di numeri «e la mancanza del nesso reciproco tra grandezza e numero dipende dalla limitatezza delle possibilità di indagine da parte dell'operatore»²².

– una misurazione *storica* quando essa viene determinata in un momento temporalmente successivo rispetto al verificarsi dell'evento oggetto di rappresentazione o una misurazione *prospettica*²³ quando si tratta di predizione di eventi futuri fondati sulla «rappresentazione di una definita relazione, o di definite relazioni, tra oggetti e tra le loro proprietà, a mezzo della relazione o delle relazioni predeterminate tra i numeri»²⁴.

L'efficacia del processo di conoscenza del fenomeno aziendale attraverso le determinazioni economico quantitative è condizionato dal grado di misurabilità delle quantità d'azienda.

L'attitudine delle grandezze – individuate come significative nella de-

²⁰ La misura prima si distingue da una misura semplice in quanto può comprendere le grandezze complesse purché la relazione con il numero che esprime la misura sia immediata.

²¹ Cattaneo porta ad esempio di misurazione derivata il «costo di prodotto: i vari componenti sono essi stessi risultati di misurazioni complesse di vario genere», M. CATTANEO, *Misurazioni*, cit., p. 41.

²² Continua Cattaneo: «Ciò accade quando ci si imbatte in misurazioni di fenomeni di cui non è possibile conoscere tutte le espressioni numeriche in quanto sono troppo numerose o, al contrario, essendo troppo scarse non costituiscono prova sufficiente della misura effettuata», M. CATTANEO, *Misurazioni*, cit., p. 41.

²³ Guatri osserva come «le determinazioni prospettiche sono soggette ad una classe di errori cui sfuggono le rilevazioni storiche, agli errori di previsione. Esse si fondano sulla presunzione di futuri andamenti delle quantità d'impresa e di mercato. A questo proposito si suole tecnicamente parlare dello studio di tendenze. È questo un tipo di misurazione che presenta caratteristiche affatto particolari, rispondendo ad alcuni principi informativi non noti alle altre misurazioni», L. GUATRI, *Note*, 1953, p. 11.

²⁴ Cfr. G. GALASSI, *Misurazioni*, cit., p.7.

scrizione di una quantità aziendale – ad essere suscettibili di misurazione, si sostanzia in tre condizioni²⁵:

- definire una proprietà che sia atta a fungere da unità di misura;
- individuazione delle condizioni di eguaglianza delle grandezze fra di loro confrontate²⁶;
- attribuire significato alle grandezze come addendi di una somma²⁷.

A sua volta la stessa misurabilità dipende dalle caratteristiche intrinseche dell'oggetto di osservazione: esso può presentare aspetti quantificabili, impropriamente quantificabili, refrattari ad una significativa quantificazione o non quantificabili. Solo nel primo caso l'esistenza di grandezze dotate di misurabilità diretta e più o meno complessa consentono di determinare quantità d'azienda che sono anche quantità matematiche²⁸, cioè quantità per le quali sia possibile stabilirne il senso di variazione e l'intensità delle stesse.

Peraltro la conoscenza del fenomeno aziendale si avvale anche di quantità pseudo – matematiche, cioè quantità per le quali è determinabile il senso della variazione ma non l'intensità. Si pensi ad esempio alla quantità efficienza d'azienda per la quale è possibile esprimere una quantificazione in termini di efficienza migliore o peggiore nello spazio o nel tempo ma non si è in grado di definirne l'intensità²⁹. Il limite della quantificazione di tali gran-

²⁵ Cfr. G. FERRERO, *Determinazioni*, cit., p. 105.

²⁶ Cattaneo osserva come «una grandezza (osia una misura) è indivisibile. L'espressione «il volume delle scorte di materie prime è di 10 quintali» esprime una relazione numerica tra una quantità e una grandezza: quest'ultima esprime un modo di essere della prima e perciò non suscettibile di essere scomposto in parti», M. CATTANEO, *Misurazioni*, cit., p. 30.

²⁷ Cfr. L. GUATRI, *Note*, cit., p. 7.

²⁸ Il Ferrero sottolinea in nota come «esempi di quantità matematiche, la cui misurazione presenti caratteri di elementare semplicità si ritrovano nei prezzi-costi e nei prezzi-ricavi effettivamente negoziati, purché essi formino oggetto di non equivoca definizione. Sono invece quantità matematiche, caratterizzate da una varia complessità di misurazione, il prezzo medio o prevalente, rappresentativo della situazione di un periodo, il prezzo corrente di mercato, un costo di prodotto, il reddito di esercizio, un risultato particolare di produzione, ecc.», G. FERRERO, *Determinazioni*, cit., p. 105.

²⁹ «Si ode affermare: l'efficienza di tale impresa è migliorata (o peggiorata); tale impresa è più (o meno) efficiente di tal'altra, questa scelta è più (o meno) conveniente di quella; la liquidità d'impresa è oggi maggiore (o minore) di ieri; questa impresa è più (o meno) liquida di quella (...) Queste espressioni danno evidenza alla natura pseudo matematica delle quantità riflesse, che non sanno palesare la intensità delle variazioni cui fanno riferimento», L. GUATRI, *Note*, cit., p. 5.

dezze può essere in parte superato attraverso l'elaborazione di indici «opportunitamente costruiti e atti a suscitare confronti quantitativi fra quantità pseudo-matematiche comunque situate nello spazio-tempo»³⁰.

3. L'economia aziendale e la quantificazione numerica

La questione della quantificazione nell'Economia d'azienda ha posto l'attenzione sul passaggio da un'analisi descrittiva dei fenomeni aziendali ad uno studio degli stessi attraverso una loro espressione numerica.

Lo sforzo è stato indirizzato soprattutto sulle quantità pseudo matematiche ed ha richiesto l'individuazione di regole di corrispondenza tra fenomeni e numeri in grado di pervenire ad una espressione numerica di fenomeni descrittivi.

La quantificazione è pertanto un processo che non può prescindere da un'adeguata descrizione dei fenomeni³¹.

Di converso, si tende a dimenticare come il numero di per se stesso abbia poco interesse ai fini economico aziendali³². In economia d'azienda il numero, diversamente dalla matematica, non è un simbolo puro ma è spesso espressione di un fatto soggettivo³³.

³⁰ Cfr. L. GUATRI, *Note*, cit., p. 10.

³¹ «Sarebbe errato pensare ad una sua (processo di quantificazione) immediata estensione, che consenta di eliminare i procedimenti descrittivi. Questi hanno una loro funzione ben definita, ed in molti campi, forse anzi nella maggior parte delle zone cui si estende la nostra disciplina, dobbiamo attenderci che molto diligente lavoro descrittivo sia ancora necessario perché la quantificazione possa poggiare su basi non effimere», L. GUATRI, *Note*, cit., p. 18.

³² «Il solo fatto dell'impiego del linguaggio e dell'algoritmo matematico non fanno divenire di per sé rigorosi ed attendibili sperimentalmente i risultati conoscitivi che si conseguono, quando si parta da premesse errate o del tutto ipotetiche», T. D'IPPOLITO, *Le discipline amministrative aziendali: Ragioneria – Tecnica – Organizzazione – Economia Aziendale. Oggetto, metodo e attinenze*, Abbaco, Palermo, 1952, p. 62.

³³ Cattaneo riportando il pensiero di De Minico osserva come l'Autore «esamina l'impiego del numero in Economia d'azienda e si sofferma soprattutto sulla distinzione tra il concetto di numero nella matematica e nella Economia di azienda. In matematica il numero sarebbe un simbolo puro, mentre in Economia di azienda esso è spesso espressione di un fatto soggettivo (si consideri ad esempio il numero che rappresenta la misura del reddito di esercizio). Ci sembra che la distinzione sia utile, soprattutto nel senso di evitare la qualifica di numero a ciò che numero non è, ossia alla misura di un fenomeno. Esiste una connessione tra un numero e la misura delle grandezze cui si applica, ma non la coincidenza dei concetti», M. CATTANEO, *Misurazioni*, cit., p. 36, nota 11.

Nell'ambito di un processo conoscitivo di una realtà aziendale non possiamo prescindere dal fatto che i numeri sono la misura di un fenomeno e non vi è coincidenza tra numero e fenomeno stesso.

Il numero diventa strumento di indagine in Economia d'azienda solo in quanto connesso con fatti, grandezze, quantità rilevate sperimentalmente e in ogni caso costituisce una approssimazione alla realtà.

Si deve, pertanto, avere attenzione alla possibilità di errore nella rappresentazione del fenomeno e sull'approssimazione alla realtà³⁴, alla scelta del paradigma logico di riferimento, del modello di rappresentazione numerica, nonché alle regole di corrispondenza tra strutture empiriche e strutture numeriche.

³⁴ Cfr. L. GUATRI, *L'indeterminazione e gli errori nella rilevazione dei fenomeni d'azienda*, in *Rivista dei dottori commercialisti*, Giuffrè, Milano, 1951, pp. 207-209.

CAPITOLO III

**MISURAZIONE E RILEVAZIONE
DEL RISULTATO DELL'ATTIVITÀ AZIENDALE**

1. Premessa

L'azienda, in quanto strumento economico di cui si avvale l'istituto sociale, è per sua stessa natura orientata alla creazione consapevole di «valore misurabile – sebbene talora con grande difficoltà – anche in senso economico»¹.

Ogni azienda persegue le proprie finalità istituzionali attraverso cicli di operazioni economiche variamente combinati e coordinati sia nello spazio sia nel tempo.

Conoscere se, in che modo e in quale misura, attraverso la gestione, l'azienda persegue le proprie finalità, consente di formulare un giudizio sulla funzionalità dello strumento nella soluzione dei problemi economici².

Così definita ogni azienda presenta una naturale tensione, che è parte della sua stessa esistenza e fondamento della propria sopravvivenza, verso l'efficienza e l'efficacia dell'attività svolta³.

¹ A. BROGLIA GUIGGI, G. MION, *Contabilità d'impresa*, Giappichelli, Torino, 2002, p. 2.

² All'interno degli *Appunti per un dibattito sulla cultura aziendale*, Borgonovi osserva come tra gli elementi costitutivi del concetto di azienda nell'ambito del paradigma italiano e centroeuropeo vi sia il fatto che l'azienda «non ha solo funzione di impiegare al meglio le risorse limitate, ma quella di incrementare il valore quantitativo e qualitativo in tutte le fasi dell'economia, produzione intesa come aumento della utilità reale o percepita dei beni trasformati o nuovi, di quelli trasferiti da contesti nei quali essi sono abbondanti a contesti nei quali essi sono, di quelli destinati ai consumi finali», E. BORGONOVÌ, *Appunti*, cit., p. 73.

³ Con riferimento al principio di funzionalità strumentale Broglia afferma che esso è «l'espressione breve con la quale si intende sintetizzare una serie di condizioni fondamentali ed immancabili – tecnico produttive, economiche e finanziarie – da predisporre *ex ante* e,

La determinazione dei risultati ottenuti risponde così contestualmente

– ad una esigenza di indagare sull'ammontare delle utilità impiegate rispetto alla massimizzazione della soddisfazione dei bisogni o alla minimizzazione delle utilità consumate a parità di utilità prodotta (efficienza);

– ad una esigenza di conoscere la capacità dell'agire aziendale di creare utilità atte a soddisfare i bisogni della collettività nei tempi e nei modi prestabiliti.

Determinare e conoscere i risultati dell'attività aziendale è a fondamento dell'attività di amministrazione di qualsiasi azienda e permette di supportare ogni scelta futura sia di tipo gestionale sia organizzativa.

Tale precisazione assume un rilievo particolare se pensiamo all'amministrazione di un ente locale. Come è possibile pensare che un amministratore locale possa assumere scelte gestionali ed organizzative funzionali al raggiungimento delle finalità istituzionali dell'ente quando sappiamo che non è in grado di determinare e quindi conoscere i risultati economici ottenuti dalle decisioni già assunte? La difficoltà di quantificare il risultato ottenuto attraverso la gestione economica dell'ente locale, che costituisce a sua volta il fondamento di ogni giudizio sulla capacità dell'azienda attraverso la sua gestione di assolvere alla funzione strumentale ad essa assegnata, pone un problema di misurazione e quindi anche di rilevazione delle informazioni necessarie per la sua misurazione che non ha ancora trovato soluzione compiuta negli studi di ragioneria⁴.

Le difficoltà connesse alla determinazione del risultato economico nelle aziende di erogazione non devono peraltro portare alla conclusione che la gestione e le decisioni debbano prescindere da tale valore, bensì devono mettere in discussione la particolare accezione di risultato che si fonda su un concetto di ricchezza non ben esplicitato e rigoroso «che, in ogni caso sembra intendere la ricchezza in termini genericamente monetari, come accrescimento del denaro o del valore di scambio dei beni di pertinenza di un determinato soggetto»⁵.

ovviamente, da verificare *ex post*. Tali condizioni si ispirano all'efficienza nella risoluzione di qualunque problema di convenienza economica al fine di ottenere il massimo risultato possibile avvalendosi di un insieme limitato di mezzi disponibili oppure – il che è lo stesso – di raggiungere l'obiettivo prefissato contenendo al minimo il contingente delle risorse all'uopo necessarie», A. BROGLIA GUIGGI, G. MION, *Contabilità*, cit., pp. 2-3.

⁴ Cfr. G. FARNETI, *Economia*, cit., p. 13.

⁵ Così il Capaldo conclude: «Del resto siamo proprio sicuri che il modo migliore per misurare la ricchezza prodotta sia sempre e comunque incentrato sui prezzi negoziati?», P. CA-

In questo contesto la funzione aziendale che si occupa dell'ottenimento delle informazioni necessarie alla conoscenza dei risultati conseguiti dall'azienda e all'elaborazione dei risultati di sintesi⁶ assume un ruolo fondamentale.

La funzione rilevativa permette infatti al soggetto economico di accertare costantemente se gli obiettivi che si era proposto di raggiungere attraverso la gestione sono stati raggiunti al fine di poter confermare o modificare le decisioni assunte.

La rilevazione viene vista così come lo «strumento per giungere alla comprensione»⁷ del fenomeno aziendale nel suo divenire.

La natura di mezzo propria della attività di rilevazione porta ad osservare come la stessa possa essere tanto più efficace ai fini decisionali e di controllo quanto più a monte viene fatto uno sforzo di corretta impostazione del problema conoscitivo alla cui soluzione le informazioni rilevate concorrono⁸.

In questa sede l'attenzione si è concentrata sull'impostazione del problema conoscitivo del risultato della gestione di una realtà aziendale. Non si vuole con questo attribuire un peso minore a tutta una serie di altre determinazioni quantitative finalizzate alla conoscenza e descrizione di singole operazioni economiche e del loro effetto sulla gestione aziendale, bensì sottolineare come le stesse non possano da sole in ogni caso rispondere alla esigenza conoscitiva del risultato della gestione, inteso come una quantità

PALDO, *Aziende non profit tra Stato e mercato*, in *Le Aziende non profit tra Stato e mercato* Atti del Convegno dell'Accademia Italiana di Economia Aziendale, Clueb, Bologna, 1996, p. 80.

⁶ «Né la gestione né l'organizzazione, invero, possono essere ordinate con fondamento consapevole e secondo efficienza, senza l'ausilio della rilevazione e cioè della metodica osservazione e determinazione, preventiva o consuntiva, prospettica o retrospettiva, riferita sia a fenomeni dell'azienda, sia a fenomeni di mercato e di ambiente, con i quali i primi hanno o possono avere significative relazioni», P. ONIDA, *Economia d'azienda*, Utet, Torino, 1968, p.55.

⁷ Cfr. G. ZAPPA, *Tendenze nuove negli studi di ragioneria*, Istituto Editoriale Scientifico, Milano, 1927, p. 31.

⁸ Si tratta della coerenza tra il mezzo e il fine dell'attività di indagine conoscitiva; Zappa, con riferimento alle imprese, osserva come «nelle stesse rilevazioni concrete della gestione d'impresa è spesso non facile problema lo stabilire quanto si debba determinare e quanto omettere nella rilevazione quantitativa, quanto si debba rilevare contabilmente, sistematicamente o non, e quanto statisticamente (...) Il tutto perché le rilevazioni riescano adeguate ai loro scopi, e non manchino alla loro ragione di mezzo», G. ZAPPA, *Il reddito di impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali*, Giuffrè, Milano, 1950, p. 32.

complessa e frutto di scelte di gestione unitarie nello spazio e nel tempo. Peraltro la capacità di quantificare le singole operazioni economiche è a sua volta funzionale alla determinazione del risultato complessivo.

2. La misurazione del risultato dell'attività di gestione aziendale

La misurazione del risultato delle aziende, così come la sua rilevazione, rappresentano questioni che non possono dirsi risolte definitivamente in quanto le realtà aziendali evolvono e mutano nelle loro caratteristiche sia gestionali, sia organizzative⁹. Può esservi pertanto la necessità, a seguito di fattori interni od esterni, di porre in discussione lo schema logico della determinazione del risultato così come il metodo di rilevazione contabile al fine di migliorare la capacità, attraverso di essi, di rappresentazione della realtà aziendale¹⁰.

Con riferimento alla misurazione del risultato, come per ogni problema di misurazione economica, si pone la necessità di stabilire l'oggetto di misurazione, le regole di corrispondenza, il fine nonché l'utilizzatore della misura.

L'oggetto è il risultato della gestione aziendale, le regole sono le leggi di determinazione del risultato che a loro volta si richiamano ad un modello teorico di riferimento – schema logico –, l'utilizzatore primo è il soggetto economico il cui interesse principale è quello di valutare il grado di raggiungimento degli obiettivi e di assumere le decisioni.

2.1. Oggetto

Il risultato della gestione aziendale è la sintesi degli effetti delle scelte di produzione economica assunte dal soggetto economico per il perseguimento dei fini istituzionali durante tutto l'arco della vita aziendale. La conoscenza del risultato complessivo dell'attività aziendale e delle scelte assunte dal

⁹ «... gli sviluppi che seguono alla teorica del Besta segnano un cambiamento importante soprattutto nell'aspetto della maggiore aderenza della rilevazione contabile all'economia della gestione aziendale», G. BRUNI, *Saggi di Economia Aziendale*, Giappichelli, Torino, 2005, p. 28.

¹⁰ «Gli studiosi americani solo recentemente hanno cominciato a parlare, a proposito dei *financial statements*, cioè del loro bilancio, di una necessaria accounting revolution: una rivoluzione dettata non già da un diverso approccio metodologico e della sistemica contabile quanto dall'appalesarsi, sempre più evidente, dell'insufficienza e quindi dei limiti dei valori contabili nell'esprimere fedelmente (*fairly*) la realtà aziendale», G. BRUNI, *Saggi*, cit., p. 29.

soggetto economico nel tempo può avvenire solo al termine della vita dell'azienda e viene determinato come differenza tra l'utilità impiegata e l'utilità prodotta.

Peraltro l'esigenza di conoscere e valutare il risultato dell'attività aziendale non può essere rinviata al termine della vita dell'azienda in quanto esiste la necessità di intervenire durante la vita della stessa modificando le decisioni assunte in relazione ai risultati ottenuti nel breve periodo. La suddivisione della vita dell'azienda in scansioni temporali definite e la determinazione dei risultati parziali ottenuti attraverso i cicli di gestione in quel periodo di tempo ha portato ad effettuare alcune astrazioni logiche funzionali alla determinazione delle quantità risultato.

La misurazione economica del risultato della gestione aziendale porta alla definizione di una quantità astratta d'azienda, in quanto non trova riferimento nella misura di singole operazioni ma bensì di complessi di operazioni logicamente correlate tra loro¹¹.

Si tratta in altri termini di una quantità derivata la cui determinazione e misurabilità sono condizionate dalle misure delle grandezze componenti il risultato, dalle modalità operative di gestione che concorrono a determinarlo nonché dal modello di descrizione numerica prescelto per descrivere la realtà aziendale in cui esso si forma.

In ogni caso l'espressione quantitativa del risultato della gestione aziendale «non può che evidenziare alcuni aspetti e trascurarne altri, ma deve in ogni caso essere formulata in maniera da mettere in risalto il profilo sistemico del suo oggetto»¹².

In linea generale, per tutte le aziende, il risultato della produzione economica, con riferimento ad un dato segmento temporale, può essere definito come la differenza tra l'utilità prodotta e l'utilità consumata nel processo produttivo. La maggior utilità misura e permette di valutare la capacità dell'azienda di assolvere alla sua funzione¹³.

Fatto salvo pertanto che in ogni azienda esiste una attività di produzione economica e così anche un risultato il quale deve essere confrontato con gli obiettivi e le finalità che l'azienda si è posta o che le sono stati assegnati, possiamo constatare come in termini di impostazione del problema della

¹¹ Cfr. G.B. ALBERTI, *Elementi di Economia aziendale*, Cedam, Padova, 2002, p. 103.

¹² Cfr. C. MASINI, *I bilanci d'impresa. Principi e concetti*, Giuffrè, Milano, 1957, p. 38.

¹³ Cfr. A. TESSITORE, *Una riconsiderazione del concetto di azienda*, in *Rivista Italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale*, Roma, 1997.

misurazione assuma un rilievo importante l'analisi delle caratteristiche operative attraverso le quali l'azienda persegue le sue finalità.

2.2. Regole di corrispondenza

In secondo luogo si deve porre attenzione sulla definizione delle «regole di corrispondenza tra una serie di operazioni economiche e una serie di numeri»¹⁴ e ancor di più alla correlazione tra la teoria e l'osservazione della realtà aziendale.

Diviene così fondamentale la definizione del sistema teorico e di regole che stanno alla base del processo di misurazione, ossia il linguaggio necessario per operare il collegamento tra un dato sistema empirico e un sistema di relazioni numerico.

Le regole di corrispondenza pertanto devono essere elaborate e contestualizzate all'interno di un sistema teorico, ed è di fondamentale importanza salvaguardare la coerenza nella formulazione delle regole di corrispondenza rispetto allo stesso.

La definizione delle regole di misurazione può differire, poi, in relazione alle specifiche caratteristiche e modalità operative gestionali con le quali le aziende perseguono il fine ultimo. Si possono così avere quantificazioni differenti del risultato della gestione aziendale¹⁵.

Infine si presti attenzione al fatto che la progettazione, l'individuazione e l'implementazione del sistema di regole condizionano a loro volta il comportamento degli operatori aziendali.

2.3. Fine della misurazione e utilizzatori

In ogni problema di misurazione è necessario definire il fine ultimo del processo di misurazione.

¹⁴ Cfr. M. AGLIATI, *Misurazione*, cit., p. 99.

¹⁵ Si pensi, ad esempio, alle caratteristiche operative delle aziende di erogazione che hanno portato a privilegiare nella definizione del risultato regole di corrispondenza che hanno privilegiato l'aspetto finanziario della gestione aziendale. La scelta è peraltro riconducibile alla convinzione che siano «gli scambi monetari il presupposto e il fondamento di ogni tentativo rivolto ad investigare i complessi risultati di esercizio», N. ROSSI, *Le gestioni erogatrici private*, Utet, Torino, 1962, pp. 54-55.

Se è vero che le determinazioni economiche aziendali possono rispondere ad una varietà di scopi differenti, quali il controllo sulle singole operazioni economiche o su gruppi di esse, la quantificazione di risultati parziali rispondenti a specifiche esigenze conoscitive dettate da particolari momenti della vita dell'azienda o dalla necessità di assumere decisioni di investimento, di finanziamento o quant'altro, lo scopo primario dell'attività di misurazione economica è la verifica in modo «sistematico e continuativo»¹⁶ del grado di perseguimento dei fini istituzionali dell'azienda.

Possiamo affermare così che esiste un fine che accomuna ogni tipologia di azienda e può essere identificato nell'esigenza di conoscere attraverso la determinazione della quantità risultato il grado di raggiungimento degli obiettivi prefissati, a loro volta quantificati attraverso un processo di determinazione.

Quando l'utilizzatore è anche il soggetto economico, il fine è più ampio e ricomprende, accanto alla conoscenza del grado di raggiungimento degli obiettivi aziendali anche il supporto all'attività decisionale.

I requisiti di obiettività e affidabilità rispondono così all'esigenza di determinare nel modo più prossimo alla realtà quelli che sono stati i risultati raggiunti attraverso la gestione aziendale.

L'attitudine della misura economica ad influenzare il comportamento decisionale di chi la utilizza costituisce elemento essenziale del successo di un sistema di misurazione economica. Questo significa che ogni sistema di misurazione dell'attività aziendale «deve essere progettato prestando attenzione principalmente agli scopi delle aziende e dei singoli, ed ai procedimenti mediante i quali questi ultimi assimilano i risultati delle misurazioni ed agiscono in base ad essi»¹⁷.

Mason e Swanson propongono la metafora della *lente* per spiegare il ruolo della misura nel processo decisionale. La misurazione come ogni lente può ingrandire, distorcere, ridurre o alterare le immagini della realtà che si presentano al soggetto economico. La soluzione ottimale è quella lente – misura economica – in grado di supportare il soggetto economico nel perseguimento degli obiettivi aziendali.

Riuscire a determinare i risultati conseguiti diviene pertanto l'unica via per conoscere le stesse condizioni di esistenza e di sviluppo di qualsiasi realtà aziendale.

¹⁶ Cfr. M. AGLIATI, *Misurazione*, cit., p. 21.

¹⁷ Cfr. R.O. MASON, E.B. SWANSON, *Indici*, cit., p. 6.

Possiamo così concludere che la determinazione del campo di misurazione (azienda), l'oggetto (il risultato della gestione), le regole di corrispondenza, il fine (conoscere per valutare la capacità di perseguire i fini) e i soggetti utilizzatori (il soggetto economico *in primis*), sono tra loro componenti che presentano un rilevante grado di interdipendenza.

3. La rilevazione dei risultati

La gestione dell'azienda, in quanto insieme di operazioni economiche in atto, promana segnali che hanno natura essenzialmente economica.

La rilevazione dei risultati della gestione si fonda pertanto sull'identificazione dei fenomeni economici e sulle modalità di rilevazione, a loro volta condizionate fortemente dalle caratteristiche gestionali ed organizzative dell'azienda considerata.

Conoscere i risultati dell'attività aziendale richiede di quantificare la capacità dell'azienda di creare, attraverso la propria gestione, un'utilità superiore rispetto alla sommatoria delle utilità inserite nel processo produttivo e le modalità con le quali questo è avvenuto.

In altre parole una adeguata conoscenza dei risultati conseguiti si fonda necessariamente su un processo di determinazione quantitativa¹⁸ che a sua volta richiede l'impostazione, la soluzione e la verifica di un problema di conoscenza relativo alle grandezze delle quantità economiche d'azienda e di mercato.

La determinazione delle quantità d'azienda, a sua volta, si fonda su un appropriato sistema di rilevazioni aziendali¹⁹, frutto di una «raccolta ordinata dei dati atti ad esprimere, in termini prevalentemente quantitativi, i fenomeni economici oggetto di indagine»²⁰.

¹⁸ «Sono dunque oggetto di rilevazione i fatti d'azienda purché, in qualche momento del loro divenire, siano suscettibili di misurazione quantitativa, anche se non monetaria», N. ROSSI, *Gestioni*, cit., p. 74.

¹⁹ «La rilevazione d'azienda, per sua natura eminentemente quantitativa, dovrebbe essere intesa come la raccolta ordinata dei dati che quantificano determinati caratteri dei fatti o dei fenomeni economici oggetto di osservazione. In questo senso la rilevazione d'azienda costituisce un momento della determinazione economica quantitativa d'azienda ma non si confonde con essa», G. FERRERO, *Determinazioni*, cit., p. 158. Si veda inoltre M. CATTANEO, *Significato*, cit., p. 14.

²⁰ Cfr. M. CATTANEO, *Introduzione*, cit., p. 94.

La funzione di rilevazione si rivela così in tutta la sua importanza assieme alla problematica della misurazione, nella conoscenza dei risultati ottenuti attraverso la gestione aziendale.

La rilevazione, assieme alla misura, risultano infatti essere due aspetti costitutivi ed inscindibili di ogni problema di determinazione quantitativa a livello aziendale.

Se da una parte il grado di misurabilità dei fenomeni economici condiziona la qualità dell'informazione rilevata²¹, dall'altra un adeguato sistema rilevativo condiziona la bontà dei processi di determinazione delle quantità aziendali la cui efficacia nella rappresentazione della realtà aziendale²² è a fondamento di un'attività di guida nell'amministrazione dell'azienda.

Ogni attività di rilevazione richiede in ogni caso «una cognizione del fatto che deve essere pertanto percepito, identificato e sovente ridotto ad uno schema tipico che ne consenta raggruppamenti e ordinamenti»²³. Si tratta delle categorie logiche (quantità) che vengono impiegate nella descrizione della dinamica aziendale e dei suoi risultati e che presentano un elevato grado di complessità in relazione al fatto che il risultato della gestione rappresentato è dato dalla combinazione di operazioni economiche in un certo periodo di tempo.

Inoltre le rilevazioni aziendali non si limitano ad identificare, misurare e registrare i fenomeni di azienda, ma indagano anche sulle relazioni tra i fenomeni oggetto di rilevazione, «con lo scopo di pervenire alla conoscenza dei sistemi, parziali o compiuti, ai quali questi fenomeni appartengono»²⁴.

A definire l'adeguatezza di un sistema di rilevazioni a rappresentare una realtà aziendale e i suoi risultati, sono elementi necessari l'ordine e la classificazione delle informazioni rispetto al fine conoscitivo assegnato.

Pertanto gli stessi non sono sufficienti per determinare le quantità in grado di descrivere l'azienda nel suo operare e nei risultati ottenuti.

È necessario porre attenzione su almeno altri due aspetti rilevanti.

Il primo attiene all'importanza di due fasi successive alla determinazione,

²¹ È di importanza fondamentale in tal senso che l'attività di rilevazione e quella di misurazione siano informate agli stessi obiettivi di conoscenza.

²² «... la rilevazione posta in essere corrisponde alla particolare immagine della realtà effettuale che il rilevatore è riuscito a cogliere», D. AMODEO, *Ragioneria Generale delle imprese*, Giannini, Napoli, 2002, p. 223.

²³ Cfr. D. AMODEO, *Ragioneria*, cit., p. 223.

²⁴ N. ROSSI, *Gestioni*, cit., p. 75.

che attengono alla rappresentazione ed interpretazione dei fatti aziendali rilevati nonché allo studio della capacità segnaletica dei dati relativi alle operazioni dell'amministrazione economica dell'azienda. L'importanza di questi aspetti è connessa al fatto che le determinazioni quantitative sono significative per il processo di conoscenza dei risultati aziendali, in quanto espressione descrittiva in termini numerici di una realtà sottostante²⁵. Attraverso la rappresentazione e la interpretazione passa così il significato attribuito ai numeri nel dare una rappresentazione della realtà effettuale.

Tali momenti del processo rilevativo dei fatti aziendali portano a riflettere sull'importanza che ogni azienda presenti un sistema delle rilevazioni adeguato non solo alla raccolta ordinata delle informazioni e alla loro classificazione ma anche ad una loro rappresentazione ed interpretazione funzionale a supportare l'attività di gestione aziendale²⁶⁻²⁷.

Il secondo aspetto attiene alla coerenza tra le caratteristiche dell'agire dell'azienda e i meccanismi di determinazione prescelti²⁸. L'azienda, in

²⁵ «Il numero dell'economia aziendale non è il numero della matematica, (...); esso è analisi e sintesi di giudizi, ed ha significato solo in considerazione del significato che si vuole attribuire a quei giudizi: quindi è l'espressione quantitativa di concetti economico aziendali, che acquistano consistenza nella relatività delle determinazioni operate nel complesso e coordinato divenire aziendale», N. COLLETTI, *Numero*, cit., p. 20.

²⁶ A questo proposito, peraltro, Borgonovi sottolinea come «mentre nell'impresa il sistema di rilevazione nasce e si sviluppa come sistema di osservazione e di rappresentazione dei risultati della gestione, quindi essenzialmente come strumento conoscitivo che influenza indirettamente i rapporti tra gli organi, nelle amministrazioni pubbliche il sistema di rilevazione nasce e si sviluppa come strumento autorizzativi con finalità primaria di predefinire gli spazi operativi entro cui si può svolgere l'azione degli organi di amministrazione. Finalità talmente rilevante da porre in secondo piano la stessa esigenza di corretta rappresentazione della gestione, come avviene nei tradizionali filoni giuridico-contabili», E. BORGONIVI, *Gli strumenti informativo contabili per le decisioni nella pubblica amministrazione*, in AA.VV., *Strumenti informativo contabili per le decisioni aziendali*, Clueb, Bologna, 1988, p. 178.

²⁷ Si pensi alla previsione normativa del Tuel del prospetto di conciliazione da accludere al rendiconto annuale degli enti locali. Si tratta di un documento che testimonia l'assenza di coerenza tra il sistema delle rilevazioni aziendali (fatti aventi natura finanziaria) – nei suoi momenti di raccolta, selezione, ordine e classificazione – e esigenze di rappresentazione ed interpretazione dei fenomeni economici, in particolare del «risultato finale economico» (art. 229 Tuel). Tale scollamento all'interno del processo di rilevazione impatta sia sulla conoscenza sia sulla significatività dei risultati ottenuti nonché sulla valenza che gli stessi possono assumere all'interno dei processi decisionali di tali aziende. Cfr. E. ANESSI PESSINA, I. STECCOLINI, *La contabilità economica dell'ente locale: problemi teorici, soluzioni tecniche, riscontri empirici*, in *Azienda Pubblica*, n. 1, 2001.

²⁸ A questo proposito Amaduzzi definisce la nozione di rilevazione economico ammini-

quanto coordinazione economica in atto, è in continua evoluzione e la necessità di conoscerne la dinamica gestionale e i suoi risultati impone di riflettere sulla necessità di modificare il sistema delle rilevazioni per migliorare la capacità di rappresentazione della realtà aziendale.

Ancora una volta se pensiamo alle aziende di erogazione pubbliche dobbiamo riconoscere che il problema della misurazione degli accadimenti economici e del risultato rispetto ai fini proposti non sembra essere stato adeguatamente affrontato.

Si pensi ad esempio ad un ente locale dove la determinazione dei risultati raggiunti si fonda essenzialmente su un sistema di rilevazione delle sole manifestazioni monetarie dei fenomeni. Il sistema delle quantità d'azienda che ne risulta non sembra permettere la conoscenza dei processi di produzione economica che si svolgono all'interno dell'azienda ente locale né tanto meno della capacità della stessa di soddisfare i bisogni della collettività di riferimento²⁹.

A loro volta una stessa realtà aziendale può mutare in quanto cambia il contesto in cui la stessa opera e questo può portare a porsi «profondi interrogativi sulla capacità di rappresentazione di questa nuova realtà attraverso lo strumento contabile»³⁰. L'esigenza peraltro di conoscere e di governare l'azienda assieme all'aumento della complessità della stessa, richiede una continua riflessione sull'impostazione del problema di rilevazione e sulle soluzioni adottate con riferimento alle differenti realtà aziendali, al fine di verificarne l'adeguatezza in termini di capacità di rappresentazione approssimata al vero³¹.

strativa di azienda come: la determinazione qualitativa, quantitativa in termini non monetari, quantitativa in termini di misure monetarie (valutazione); la classificazione o sistemazione; l'elaborazione; la rappresentazione; l'interpretazione o studio della capacità segnaletica dei dati relativi alle operazioni dell'amministrazione economica dell'azienda, e precisamente all'andamento finanziario ed all'andamento economico di tali operazioni», A. AMADUZZI, *L'azienda nel suo Sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Utet, Torino, 1978, p. 446.

²⁹ A questo proposito Ferrero osserva la necessità di «una buona conoscenza dell'azienda per operare sagacemente in materia di determinazione quantitativa dal momento che la determinazione stessa non è soltanto pura metodologia, ma è invece metodologia applicata ad un dato oggetto», G. FERRERO, *Determinazioni*, cit., p. 111.

³⁰ G. BRUNI, *Saggi*, cit., p. 31.

³¹ «Certo, è difficile che il sistema delle rilevazioni aziendali riesca a percepire il sistema dell'azienda in ogni suo più minuto particolare, in ogni suo più riposto aspetto: la realtà dell'azienda, così complessa nella sua consistenza e nella sua dinamica, sfugge necessariamente in qualche punto anche al più elaborato ed articolato sistema delle rilevazioni. La co-

4. La rilevazione attraverso il conto

L'esigenza dell'uomo di tener conto e serbar memoria dei beni atti a soddisfare i propri bisogni è alla base della stessa invenzione dei numeri e della scrittura³².

La rilevazione risponde all'esigenza di serbar memoria scritta degli accadimenti aziendali³³ e la rilevazione quantitativa soddisfa l'esigenza di pervenire alla determinazione dei fenomeni osservati attraverso l'espressione numerica degli stessi.

Le rilevazioni quantitative possono essere realizzate mediante l'ausilio di differenti metodologie la cui adeguatezza deve essere valutata in relazione alla capacità di ordinare e classificare in modo efficiente le informazioni sui fenomeni oggetto di osservazione/conoscenza.

È possibile distinguere così due grandi categorie di rilevazioni quantitative d'azienda:

- le rilevazioni contabili, che si avvalgono dello strumento del conto per una ordinata rilevazione dello sviluppo delle quantità economiche d'azienda;
- le rilevazioni extracontabili che si avvalgono degli strumenti mutuati dalle scienze statistiche, matematiche.

Queste ultime, seppure impiegate in modo marginale, nella concreta amministrazione delle aziende si integrano mutuamente con le rilevazioni contabili e «tendono a configurarsi in sistemi unitari d'informazioni»³⁴.

noscenza di quella realtà non può essere se non approssimata: e del grado maggiore o minore di approssimazione coloro che usano le rilevazioni debbono essere consapevoli», P. CASANDRO, *Principi di Ragioneria*, Cacucci, Bari, 1956, p. 305.

³² In tal senso è possibile concordare con l'affermazione di Serra che «la ragioneria è stata la molla che ha spinto l'uomo a contare ancora prima della scoperta dei numeri». Prosegue Serra «su questo punto fondamentale concordano tutti gli studiosi di storia della ragioneria e convergono quelli di matematica ed antropologia; trattati di storia della matematica coincidono in moltissimi punti con la storia della ragioneria e da questa muovono i primi passi», L. SERRA, *Storia*, cit., p. 12.

³³ «La rilevazione è la metodica osservazione e la determinazione degli accadimenti d'azienda e dei processi e delle loro combinazioni nei quali, ad opera degli organi d'azienda, sono composte le operazioni di gestione. Accadimenti, processi e combinazioni si devono osservare e determinare nei loro modi di essere, nei loro molteplici aspetti, nei loro coordinati svolgimenti, nei loro risultati», G. ZAPPA, *Produzioni*, cit., p. 103.

³⁴ Cfr. P. ONIDA, *La logica e il sistema delle rilevazioni quantitative d'azienda*, Giuffrè, Milano, 1970, p. 28.

La attività di rilevazione dei fatti aziendali avviene, pertanto, soprattutto attraverso lo strumento del conto³⁵ inteso come «una o più quantità (espresse in unità di misure fisiche o di valore) riguardanti un dato oggetto e rilevate al fine di far conoscere, del considerato oggetto, la variabile e commensurabile grandezza»³⁶.

Lo strumento del conto, che tecnicamente si sostanzia in un prospetto nel quale confluiscono valori riferiti ad uno specifico oggetto di cui si vuole conoscere e determinare il variare nel tempo, richiede che tali valori siano omogenei tra loro.

L'omogeneità di tali valori passa attraverso la scelta di una unica unità di misura, che generalmente viene individuata nel metro monetario, anche se è necessario ricordare che non è l'unica. Il conto infatti in quanto strumento tecnico per la rilevazione delle variazioni di un fenomeno nel tempo richiede solo che tali quantità siano espresse in termini omogenei che permettano di effettuare operazioni di addizione e sottrazione.

Inoltre anche quando il conto accoglie quantità espresse in termini monetari non è detto che si presenti solo come un insieme di valori³⁷. In tal senso la storia³⁸ ci insegna che vi sono anche conti descrittivi in cui l'aspetto qualitativo si aggiunge al dato quantitativo che rimane pur sempre «sempre il contenuto minimo del conto»³⁹.

³⁵ «la voce *conto* ripetiamo, deriva a sua volta da *computo* e quindi dall'antica voce latina *computatio* che significa *computo*, *calcolo*, *valore*, ed è perciò di significato molto più ristretto della voce *ratio* e derivati», V. MASI, *Ragioneria*, cit., p. 12.

³⁶ Cfr. P. ONIDA, *Logica*, cit., p. 27. Analoga definizione si ritrova nello Zappa: «il conto è una serie di scritture riflettenti un dato oggetto ed aventi per iscopo di porre in evidenza la variabile ed commensurabile grandezza», G. ZAPPA, *Reddito*, cit., p. 121; cfr. anche A. AMADUZZI, *Azienda*, cit., p. 519.

³⁷ Il riferimento è ai conti che Amaduzzi definisce come descrittivo-numeric, cioè quelli che «contengono descrizione e valori di conto. Se si iscrivessero nei conti i soli valori di conto, nelle due sezioni, senza descrizione, data, numeri di riferimento, allora avremmo conti sinottico-numeric», A. AMADUZZI, *Azienda*, cit., p. 565.

³⁸ A questo proposito Catturi osserva come «L'uomo ha sempre utilizzato il conto tanto come misurazione quanto come enumerazione, sia essa o no monetaria: prima ancora che egli potesse supporre una scienza dei numeri dovette sentire la necessità di contare (...) Nel primo periodo d'uso il conto risulta libero da regole formali di compilazione e da esso era possibile attingere informazioni di tipo quantitativo, risultanti da semplici operazioni aritmetiche», G. CATTURI, *Evoluzione storica del conto come fonte di informazioni per le decisioni aziendali*, in *Atti del primo convegno di storia della ragioneria*, Siena, 1991, p. 4.

³⁹ Cfr. A. BROGLIA GUIGGI, *Contabilità*, cit., p. 23.

L'impiego del metro monetario quale unità di misura dei valori che confluiscono nei conti costituisce uno snodo concettuale importante nel processo di determinazione del risultato di gestione delle aziende.

Infatti, non tutte le operazioni economiche che avvengono nelle aziende sono o saranno *agevolmente* quantificabili attraverso il metro monetario, ma non per questo non concorrono dal punto di vista economico alla formazione del risultato della gestione aziendale. Si pensi alle operazioni di disinvestimento all'interno di un'azienda di erogazione, che pur rappresentando il fulcro della creazione dell'utilità, non danno luogo ad alcun fenomeno misurabile attraverso una variazione di moneta⁴⁰.

Il metro monetario, quale strumento di omogeneità, ha influenzato la stessa elaborazione dei metodi contabili e dei sistemi contabili dai quali le rilevazioni derivano, il fine per il quale si tengono cioè le quantità oggetto di investigazione⁴¹, il contenuto e l'estensione cioè il livello di analisi e gli aspetti che si vogliono indagare.

Determinato il fine conoscitivo, e quindi le quantità obiettivo del sistema delle rilevazioni aziendali, la rilevazione interessa quelle operazioni economiche che concorrono alla formazione delle quantità obiettivo. La misura di tali operazioni deve essere fatta con criteri omogenei rispetto a quelli di quantificazione del risultato-quantità obiettivo.

La scelta del parametro monetario quale criterio di omogeneizzazione dei valori sottende una particolare accezione di ricchezza alla cui produzione è preposta l'azienda. Si tratta infatti di un'accezione che «sembra intendere la ricchezza in termini genericamente monetari, come accrescimento del denaro o del valore di scambio dei beni di pertinenza di un determinato soggetto»⁴².

⁴⁰ «I consumi di erogazione, pertanto, non attendono alcun futuro reintegro attraverso i ricavi di vendita che, di norma, nelle gestioni erogatrici non si manifestano, ma soltanto consentono il soddisfacimento dei bisogni dei soggetti», N. ROSSI, *Gestioni*, cit., p. 185.

⁴¹ «Perché le scritture possano compiutamente raggiungere il fine pel quale si tengono (...) vogliono essere composte (...) in modi e con forme razionali, cioè con metodi appropriati, e collegati in ordinati sistemi», F. BESTA, *Ragioneria*, cit., p. 276.

⁴² Prosegue Capaldo annotando che «con questa interpretazione, effettivamente, l'azienda non profit non produce ricchezza. Questo è vero. Ma è altrettanto vero che quella che discende da tale interpretazione non è l'unica possibile nozione di ricchezza. Senza dubbio è quella di più immediata percezione, anche perché – nonostante talune intuibili difficoltà di calcolo – ha, per la sua determinazione, uno schema logico di riferimento che, pur nella sua convenzionalità, è ormai relativamente consolidato. Ciò non toglie che, accanto ad essa, se ne

La misura attraverso la moneta se da un lato permette di pervenire a risultati di sintesi dell'attività di gestione, attraverso la misura dei fenomeni e delle loro relazioni, dall'altro non permette di misurare e quindi di rilevare la cessione di beni e servizi qualora non sia previsto un corrispettivo in termini monetari⁴³.

Tale accezione ha portato nei fatti con riferimento alle aziende di erogazione:

– a ritenere che le stesse, siano essi enti pubblici, fondazioni, associazioni, attraverso l'attività di produzione economica non creino ricchezza bensì possano solo consumarla;

– a ritenere che l'efficienza della gestione debba essere riferita al rapporto tra mezzi disponibili e mezzi impiegati e non invece alla relazione tra ammontare delle utilità impiegate e alle utilità ottenute.

Così gli studi sull'amministrazione delle imprese hanno subito un'accelerazione differente rispetto a quella dell'amministrazione delle aziende di erogazione.

Lo snodo per un riequilibrio dei percorsi potrebbe essere rappresentato da una impostazione corretta del problema conoscitivo e della sua soluzione nell'ambito delle aziende di erogazione.

Fatto salvo pertanto il riferimento al sistema del reddito, quale schema logico da cui derivare la struttura numerica – la contabilità generale⁴⁴ – che rappresenta la realtà aziendale, e che richiede durante l'esercizio la rilevazione di tutte e sole quelle operazioni che pongono l'impresa in rapporto con

possano porre altre, non meno rilevanti ed utili, sia sul piano della ricerca scientifica, sia sul piano operativo», P. CAPALDO, *Aziende*, cit., pp. 77-78.

⁴³ Tessitore osserva come «ai fini dell'apprezzamento dei valori generati e destinati ai soggetti per i quali sia le aziende non profit sia quelle di consumo operano, sorgono particolari difficoltà per la misurazione del valore dei beni e dei servizi prodotti ed erogati. In alcuni casi è possibile sopperire alla mancanza del sistema di scambi monetari effettuati dall'azienda con i prezzi correnti, identificati nelle ragioni di scambio più convenienti che la situazione di mercato avrebbe consentito; in altri casi l'assenza di significativi volumi di scambi di mercato potrebbe essere supplita con la stima del costo di produzione dei beni o servizi erogati o con un sistema di prezzi-ombra», A. TESSITORE, *Riconsiderazione*, cit., p. 439.

⁴⁴ «... dove l'attributo generale serve a qualificare l'attitudine a rappresentare i calcoli che si riferiscono all'azienda nel suo complesso (in contrapposizione quindi alla contabilità analitica, che riguarda singole parti dell'azienda», U. SOSTERO, *L'economicità delle aziende. Rappresentazione delle performance e dell'equilibrio nelle imprese, nelle aziende nonprofit e nelle aziende pubbliche*, Giuffrè, Milano, 2003, p. 48.

terze economie e che producono delle variazioni nel patrimonio numerario dell'azienda stessa, e al termine dell'esercizio di apportare le operazioni di rettifica e di integrazione necessarie affinché il risultato risponda al principio della competenza economica, si impone per la specificità delle aziende di erogazione di individuare quel parametro in grado di rendere omogenee la rilevazione delle operazioni di disinvestimento con le altre operazioni aziendali.

L'assenza di un prezzo rende più difficoltosa tale determinazione ma assolutamente non priva di significato dal momento che tali operazioni di collocamento dei beni e servizi sono parte integrante del risultato della gestione aziendale.

La loro mancata rilevazione contabile e di conseguenza l'impossibilità di conoscerli è alla base di un preoccupante allontanamento del momento decisionale/gestionale dal momento rilevativo contabile.

Questo ha portato ad almeno due conseguenze di rilievo:

– in primo luogo il rapporto mezzi-fini proprio della attività di rilevazione contabile verso la conoscenza del risultato della gestione⁴⁵, risulta indebolito a favore di una rilevazione contabile fine a se stessa e di scelte strategiche gestionali assunte senza poter conoscere gli effetti della gestione passata e valutare il grado di raggiungimento delle finalità istituzionali.

– in secondo luogo, il prevalere di una attenzione alla dimensione monetaria/finanziaria della gestione (in quanto misurabile in termini monetari) ha comportato una marginalizzazione della dimensione economica, e conseguentemente una bassa percezione, nell'assunzione delle scelte di gestione, degli effetti a lungo termine delle operazioni economiche in termini di mantenimento degli equilibri aziendali.

5. Osservazione conclusiva

La conoscenza di un fenomeno complesso quale è quello aziendale ha richiesto la ricerca di modelli di descrizione numerica che permettano, in qualità di surrogati di rappresentare al meglio il fenomeno nella sua attività e nei suoi risultati.

⁴⁵ «La bontà delle regole di misurazione va apprezzata nell'ambito dello schema mezzi/fini, tenuta presente l'interdipendenza tra identificazione, graduazione nell'ordine e misurazione», G. GALASSI, *Misurazioni*, cit., p. 11.

La contabilità generale è un esempio di modello di descrizione numerica di una realtà empirica complessa, costituita dalla gestione di una impresa, che permette sia la rappresentazione dei singoli rapporti economico-finanziari, sia la redazione dei documenti contabili di sintesi⁴⁶.

L'efficacia di tale modello nel rappresentare la realtà richiede coerenza oltre che con il paradigma teorico di riferimento, soprattutto tra le regole di corrispondenza e le caratteristiche dell'oggetto di osservazione.

La determinazione del risultato dell'attività della gestione richiede di focalizzare l'attenzione:

- sul paradigma teorico;
- sul modello di descrizione numerica in grado di rappresentare tale realtà empirica complessa;
- infine sulla coerenza delle regole di corrispondenza con le caratteristiche gestionali dell'azienda.

In tal senso le peculiarità della rilevazione dei risultati in ambito di aziende pubbliche rispetto al mondo delle imprese possono essere interpretate non tanto come il frutto di una diversità di fini assegnata alla determinazione del risultato – che dovrebbe essere sempre quella di conoscere la capacità di perseguire i fini istituzionali – bensì come una conseguenza necessaria derivante dalle peculiarità gestionali delle aziende di erogazione che non hanno nella fase dei disinvestimenti il corrispettivo sotto forma monetaria⁴⁷.

A supporto dell'orientamento al risultato nelle aziende pubbliche, pertanto, non è possibile pensare solo ad interventi e modifiche di carattere normativo e ad un cambiamento di mentalità⁴⁸, bensì della ricerca di strumenti di

⁴⁶ Cfr. A. BARETTA, *Misurazione*, cit., p. 5.

⁴⁷ In senso contrario si veda il Cattaneo quando scrivendo di significato e limiti della determinazione contabile in relazione allo scritto di Chambers (R. CHAMBERS, *Accounting, Evaluation and economic behavior*, Prentice Hall, New York, 1966) sostiene che i metodi contabili divergono nelle aziende di produzione e di erogazione perché differenti sono i fini proposti (cfr. M. CATTANEO, *Significato e limiti della determinazione contabile*, estratto dagli Annali, Serie I, vol. II, 1965-1966, Verona, p. 25). È possibile osservare, peraltro, come non può bastare ritenere che nelle aziende di erogazione si voglia raggiungere la conoscenza di un risultato economico per far sì che gli schemi contabili adottati tornino ad avvicinarsi, fino tendenzialmente a coincidere, a quelli delle imprese.

⁴⁸ «... con riferimento alle aziende “pure” di erogazione, vogliamo ricordare che è giusto e possibile, anche per esse, perseguire lo sviluppo di un management professionale, motivato ad operare secondo finalità sociali che neutralizzino gli interessi individuali, capaci di creare il consenso su valori che animano il soggetto aziendale. Tale possibilità però, per concretiz-

misura di quei risultati che dovrebbero orientare l'agire degli amministratori delle aziende di erogazione.

Così dicendo invece di continuare a soffermarsi sul passaggio dalla contabilità finanziaria a quella economica, ritenendo così di ottenere la misurazione del risultato, è necessario porre l'attenzione su tre aspetti:

- la misurazione del risultato non può avvenire attraverso la somma algebrica di grandezze omogenee con riferimento al parametro monetario;
- è necessario ritornare alle modalità operative attraverso le quali il risultato viene a formarsi;
- è fondamentale arrivare alla determinazione del risultato della gestione al fine di poter conoscere e valutare la capacità dell'azienda di perseguire le proprie finalità⁴⁹.

zarsi, ha bisogno non solamente di modifiche normative, come quelle tese ad inserire nei bilanci dei comuni le problematiche del controllo di gestione, ma di un più generale cambiamento di mentalità ...», G. FARNETI, L. MARCHI, A. MATAACENA, *Il controllo di gestione nelle aziende pubbliche. Situazioni e prospettive*, Maggioli, Rimini, 1990, p. 19.

⁴⁹ A tal fine il processo di misurazione deve essere coerente rispetto alle caratteristiche gestionali dell'azienda, per offrire dati di risultati che rispondano alla realtà ma soprattutto che permettano di decidere, valutare e incidere sul comportamento degli operatori economici, cfr. M. AGLIATI, *Misurazione*, cit., p. 214.

CAPITOLO IV

IL RISULTATO DELL'AZIENDA DI EROGAZIONE

1. Premessa

Ogni azienda permane e si sviluppa nel tempo in quanto svolge un'attività di produzione economica i cui risultati siano funzionali alla soddisfazione dei bisogni alla quale la stessa è preposta¹.

Produzione economica, bisogni e risultati ottenuti rappresentano elementi costitutivi dell'esistere e dell'agire di qualsiasi realtà aziendale².

In particolare, il processo di produzione economica prende le mosse dalla ricerca della correlazione più razionale tra fattori di produzione disponibili e bisogni da soddisfare e pone l'attenzione sulla razionalità delle scelte di acquisizione dei fattori di produzione e di trasformazione delle utilità consumate in beni e servizi con un'utilità maggiore³; i bisogni e i risultati ottenuti,

¹ «L'azienda è strumento a servizio di persone portatrici di determinati fini, il cui perseguimento richiede lo svolgersi sistematico di un'attività di produzione di beni e servizi», P. CAPALDO, *Aziende*, cit., p. 17.

² «L'azienda dunque, è sempre un fatto di produzione. (...) Più che il fine, la produzione sembra costituire l'oggetto dell'azienda. (...) L'azienda si presenta come strumento a servizio di persone portatrici di determinati fini, il cui perseguimento richiede lo svolgersi sistematico di un'attività di produzione di beni e servizi. (...) L'azienda di erogazione, dunque, ha oggetto economico come l'azienda di produzione; anch'essa può essere concepita come uno strumento di trasformazioni economiche nel tempo», P. CAPALDO, *Aziende*, cit., pp. 16, 17 e 22.

³ Farneti osserva come «il finalismo aziendale, nel quale riconosciamo l'economicità dell'azienda, si realizza in un efficiente impiego delle risorse scarse disponibili, utilizzate appunto nello svolgimento di un'attività che è sempre di produzione/distribuzione, pervenendo a risultati che debbono esprimere la loro efficacia nel soddisfare i bisogni, le esigenze degli individui che costituiscono il punto di riferimento dell'attività aziendale», G. FARNETI, *Verso una nuova definizione di azienda con quali conseguenze sull'Economia Aziendale*:

costituiscono elementi essenziali per la valutazione della capacità dell'agire aziendale di perseguire gli obiettivi che gli sono stati assegnati dall'istituto sociale a cui appartiene.

L'azienda pertanto è sempre un fatto di produzione⁴. Pur all'interno di una visione unitaria dei fenomeni aziendali si è delineata nella realtà una differenziazione delle aziende in relazione alle modalità di collocamento della produzione ottenuta⁵.

Quando la cessione di beni e servizi prodotti è rivolta allo scambio di mercato, cioè avviene dietro pagamento di un corrispettivo in forma monetaria, si realizza l'azienda di produzione⁶.

Quando la cessione di beni e servizi prodotti avviene in assenza di corrispettivo in termini monetari⁷, si ha l'azienda di erogazione.

Pur accomunate dall'attività di produzione economica, la distinzione si rivela, pur nell'evoluzione verso la complessità delle forme aziendali, ancora

prime riflessioni, in *Rivista italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, luglio-agosto, 1999, pp. 350-352.

⁴ L'importanza dell'affermazione è confermata dalla mozione proposta dal prof. Pellegrino Capaldo e approvata all'unanimità dai soci promotori di SIDREA: «I soci promotori di Sidrea, preso atto (...) esprimono la volontà di operare con determinazione per accrescere la cultura aziendale nel nostro Paese, ispirandosi alle seguenti linee guida: 1) l'azienda – quali che siano le finalità che la orientano, le attività svolte e le condizioni di contesto – deve intendersi sempre e comunque come un “fatto di produzione” (...).», in *Appunti per un dibattito sulla cultura aziendale*, SIDREA, 2006, p. 5.

⁵ «È vero che ogni azienda produce e distribuisce; la differenza che va osservata è sul come distribuiscono, se in presenza o meno del mercato. Anzi, il mercato può mancare anche sotto il profilo dell'acquisizione dei fattori (ad esempio nel campo del volontariato) ma il processo produttivo continua sempre ad essere di produzione e di distribuzione» G. FARNETI, S. POZZOLI, *Principi e sistemi contabili negli enti locali*, Franco Angeli, Milano, 2005, pp. 2-3.

⁶ Amaduzzi osserva «La distinzione tra aziende di produzione e aziende di erogazione è affidata dunque alla natura della loro attività, ma non al fatto che le une abbiano fine lucrativo e le altre non abbiano il fine di un margine economico positivo. Ambedue hanno il fine, semmai, di rendere massimo il profitto o minima la perdita, o minima la spesa e massima la rendita; in sintesi, di conseguire il più vantaggioso risultato economico, sia nella produzione che nel consumo, nel risparmio, negli investimenti programmati. Le quantità economiche che individuano i problemi economici nei due tipi di azienda sono di natura diversa ...», A. AMADUZZI, *Sull'economia delle aziende pubbliche di erogazione*, Giappichelli, Torino, 1965, pp. 3-4.

⁷ L'azienda di erogazione rende i suoi servizi o meglio cede la sua produzione senza alcuna controprestazione. A volte vi è una controprestazione ma essa è poco più che simbolica ed è richiesta non tanto per la copertura delle spese, quanto per contrastare gli sprechi», P. CAPALDO, *Aziende*, cit., p. 41.

attuale in quanto permette di analizzare i comportamenti delle realtà aziendali nonché di comprendere le differenti modalità di formazione del risultato ottenuto attraverso la gestione⁸.

L'azienda di erogazione viene, pertanto, vista come una categoria logica che accoglie in sé tutte quelle aziende la cui produzione viene ceduta senza una diretta controprestazione⁹. Sarebbe possibile avere due aziende in tutto

⁸ Nell'ambito degli *Appunti per un dibattito sulla cultura aziendale* (Sidrea, 2006), Coda osserva a questo proposito come «tutte le aziende – siano esse imprese o amministrazioni pubbliche o aziende non profit – svolgono una funzione di produzione (di beni o servizi) per il soddisfacimento di determinati bisogni di dati soggetti. E in questa funzione consiste la loro missione o ragione d'essere», V. CODA, *Economia Aziendale: alla ricerca di punti di convergenza*, cit., p. 11. E da questa caratteristica, fa discendere che tutte le aziende sono aziende di produzione. Nello stesso senso si esprime Bertini affermando che «l'indipendenza della gestione dalle aspettative degli stakeholder sancisce il carattere universale dell'azienda (le aspettative degli stakeholder sono molteplici e diverse tra loro, quella dell'azienda è una sola) e ci consente di superare la distinzione, ancora presente in dottrina, tra aziende e imprese, tra aziende profit e non profit, tra aziende di produzione e aziende di erogazione», U. BERTINI, *Nota sulla cultura aziendale*, p.35. Nello stesso senso infine anche Cavalieri: «... ritengo perfettamente allineato al mio pensiero il superamento della dicotomia tra azienda di produzione (o unità di consumo), così come l'abbandono della separazione tra profit e non profit organisations. La maggior attenzione che necessariamente viene dedicata alle complessive performance delle organizzazioni fa emergere che non esistono organizzazioni che non producono beni o servizi. Ci domandiamo, allora, se sia il caso di mantenere in vita la categoria delle "unità di consumo o "aziende di erogazione" che si afferma solamente nella teoria se è vero che ogni organizzazione svolge fundamentalmente attività di produzione. Il problema riguarda, ovviamente il campo della produzione di servizi, segnatamente di quelli che non vengono venduti sul mercato ma vengono ceduti gratuitamente ai cittadini utilizzatori o vengono offerti gratuitamente a soggetti bisognosi (assistenza, volontariato) oppure a soggetti che hanno costituito associazioni o fondazioni per soddisfare determinati bisogni. Ma i servizi devono essere prodotti. Ed è abbastanza agevole osservare che in tutte queste tipologie organizzative prevale largamente l'economia di produzione del servizio (che deve essere svolta con efficacia ed efficienza per non disperdere le risorse disponibili) sulla logica "erogativa", che attiene esclusivamente alle modalità di cessione del prodotto. Riportare tanto l'unità di consumo quanto l'unità composita (di produzione e di consumo) alla categoria delle organizzazioni produttive è un'operazione coraggiosa in dottrina, ma suscettibile di risvolti positivi nella mentalità e nella pratica corrente», E. CAVALIERI, *Osservazioni e proposte sul documento Capaldo*, cit., p. 37. Andrebbe, peraltro, approfondita la probabilità connessa alla influenza sulla gestione delle aziende di produzione rispetto alle aziende di erogazione del fatto che le prime perseguono l'indipendenza nel tempo mentre le seconde sono intrinsecamente dipendenti.

⁹ Cassandro osserva con riferimento alle aziende erogatrici pubbliche come esse «producano servizi per la collettività, servizi che, nelle contribuzioni che la collettività è chiamata a corrispondere, trovano il loro corrispettivo. Nell'azienda statale, ad esempio, l'ammini-

simili, quanto ad oggetto di produzione e modalità tecnico organizzativo adottate, ma l'una è azienda di produzione in quanto colloca dietro corrispettivo e l'altra azienda di erogazione in quanto opera al di fuori del mercato di scambio¹⁰.

Il riferimento all'azienda di erogazione permette di travalicare gli studi settoriali del "mondo delle non imprese"¹¹⁻¹² – aziende pubbliche¹³ e azien-

strazione della giustizia, la difesa nazionale, la tutela dell'ordine pubblico e, in genere ogni branca dell'attività amministrativa, sarebbero altrettante forme di produzione di servizi a favore della collettività dei cittadini» (...) «È ovvio che, quando un servizio è ordinato in questa guisa, non può considerarsi una gestione produttrice d'impresa anche se, come abbiamo ripetutamente notato, ci sono delle analogie, relative soprattutto all'aspetto tecnico della predisposizione dei vari mezzi necessari all'ottenimento del servizio e dell'esecuzione del servizio. Quello che manca nel servizio e lo rende sostanzialmente diverso dalla gestione produttiva d'impresa è il fatto economico della produzione di una data utilità per venderla sul mercato», P.E. CASSANDRO, *Gestioni erogatrici pubbliche*, Utet, Torino, 1979, pp. 29-31.

¹⁰ Capaldo osserva come «Chi da vita ad un'impresa lo fa in genere con lo scopo di conseguire un surplus cioè un'eccedenza dei valori prodotti sui valori consumati (...) L'oggetto della produzione è irrilevante nell'impresa tanto è che spesso viene cambiato. Quel che rileva è che generi un surplus», P. CAPALDO, *Aziende*, cit., pp. 20-24.

¹¹ Besta distingue le aziende per cui la ricchezza è oggetto e mezzo e scopo dell'amministrazione, le imprese, dalle aziende per le quali la ricchezza è solo un mezzo, le non imprese. Queste ultime vengono distinte poi in aziende di rendite o di entrate quando la ricchezza di cui dispongono in un dato spazio di tempo per raggiungere il proprio scopo è determinata, e in aziende di corporazioni o di sodalizi quando la ricchezza proviene da contribuzioni delle persone alle quali giova l'azienda; la somma di tali contribuzioni è determinata dai consumi o dalle spese che il soddisfacimento dei bisogni richiedono, indefinita come i bisogni da soddisfare ed è limitata perché trova limite nelle ricchezze disponibili possedute dalle persone sulle quali determinare i tributi-contributi. Cfr. F. BESTA, *La Ragioneria*, Valardi, Milano, 1909, Vol. I, pp. 16-37.

¹² Farneti propone una classificazione in aziende lucrative (imprese) e aziende non lucrative (private o pubbliche), rapportando la distinzione alla possibilità di misurazione dell'utilità creata attraverso un unico parametro: «Vi sono aziende relativamente alle quali è possibile misurare in modo compiuto, con un unico parametro, la capacità che riescono ad esprimere di realizzare la loro finalità, quella di creare utilità, ma vi sono molte altre aziende per le quali questa possibilità non si verifica. Le prime sono quelle che acquisiscono i fattori produttivi nel mercato e collocano la loro produzione nel mercato», G. FARNETI, *Economia d'Azienda*, Franco Angeli, Milano, 2007, p. 11.

¹³ Rusconi sottolinea come l'identificazione della azienda di erogazione con la sola azienda pubblica è legata ad una particolare realtà storica e non è parte essenziale della teoria aziendale classica. In tal modo osserva l'Autore si rischia di trascurare «i complessi problemi legati all'economia delle fondazioni private e della famiglia. Va ricordato invece che l'azienda di erogazione privata familiare svolge un ruolo essenziale nell'economia e le condizioni di gestione economica dei diversi tipi di famiglie possono avere grossi influssi sulle

de non profit¹⁴ – per proporre delle riflessioni su un piano generale che porti ad esaminare le criticità nella determinazione (misurazione) del risultato che accomunano tutte le realtà aziendali che collocano i loro prodotti senza corrispettivo in termini monetari, non trascurando peraltro di evidenziare le differenze con le aziende di produzione ai fini principalmente di una analisi critica dell'applicabilità effettiva degli strumenti di misurazione che per le imprese sono stati concepiti¹⁵.

In altre parole non si ritiene di indagare su uno specifico sistema di misurazione del risultato delle aziende pubbliche e delle aziende non profit, quanto piuttosto di fare uno sforzo sistemico che una volta messo a fuoco il problema, si orienti a risolverlo alla radice mediante l'individuazione di un corrispettivo correlato al grado di utilità ceduta. Il percorso che si propone parte, così, dalla necessità di risolvere il problema della misurazione del dell'utilità prodotta e collocata non limitandosi alla individuazione di una serie di indicatori sostitutivi del grado di raggiungimento del risultato, che per loro natura dipendono fortemente dal contesto ambientale e sociale in cui si trova ad operare la singola azienda¹⁶.

aziende e sul sistema economico», G. RUSCONI, *Il modello aperto nel bilancio sociale*, in G. FARNETI, L. MARCHI, A. MATAACENA, *Il controllo di gestione nelle aziende pubbliche*, Maggioni, Rimini, 1990, pp. 297-298.

¹⁴ Sostero distingue le aziende non profit, cioè quelle aziende che destinano beni e servizi prodotti al consumo dei propri membri o all'erogazione alla collettività di riferimento, dalle aziende pubbliche che destinano beni e servizi prodotti all'erogazione alla collettività politica territoriale di riferimento al fine di soddisfarne i bisogni pubblici. U. SOSTERO, *Economicità*, cit., p. XII; inoltre si veda Melandri che propone la distinzione sulla base della natura privata o pubblica dei mezzi prevalenti inseriti nell'azienda, in V. MELANDRI, *Accountability e aziende non profit*, Du Press, Bologna, 2004, p. 48.

¹⁵ L'esigenza di ritornare ad una visione unitaria dello studio dei processi economici e del loro governo a livello aziendale viene sottolineata da Borghonovi attraverso l'analisi delle criticità che derivano proprio dall'assenza di una teoria unitaria: «... la rottura dell'unitarietà della teoria ha indotto a sostenere, semplicisticamente ed erroneamente, che: – l'economicità delle imprese con scopo di profitto sia riconducibile alla capacità di realizzare convenienti combinazioni dei processi tecnici, economici ed organizzativi e di attuare soddisfacenti calcoli di convenienza economica particolare; – l'economicità di tutti gli altri istituti (pubblici e privati senza fine di profitto) sia demandabile alle politiche ed ai vincoli imposti dall'esterno, ossia da processi decisionali di ordine superiore che dovrebbero essere governati da una razionalità eteroimposta (ma che l'esperienza ha poi dimostrato essere assente, almeno nel settore pubblico)», E. BORGONOVÌ, *La rilevanza del concetto di istituto per l'economia aziendale*, in *Scritti in onore di Carlo Masini, Istituzioni di Economia d'Azienda*, Egea, Milano, Tomo I, 1993, p. 45.

¹⁶ «Ecco allora il vero aspetto peculiare del sistema di misurazione della performance

La conoscenza delle dimensioni del risultato è rilevante infatti in quanto si possa conoscere l'impatto di ciascuna sull'ottenimento del risultato stesso; diversamente la conoscenza di numerosi indicatori senza la possibilità di loro sintesi mette a disposizione una serie di spie utili ma non necessariamente sufficienti per dare un giudizio sulla gestione dell'azienda¹⁷.

2. Il risultato della gestione e la sopravvivenza nel tempo dell'azienda

L'azienda di erogazione in quanto "fatto di produzione" crea o distrugge utilità e dall'adeguatezza di tale risultato nel soddisfare i bisogni deriva la sua stessa sopravvivenza nel tempo¹⁸.

La conoscenza del risultato e delle sue determinanti costituisce ad un tempo il punto di arrivo per esprimere un giudizio di efficienza e di efficacia sull'attività aziendale svolta e il punto di partenza per una verifica delle condizioni di sopravvivenza nel tempo dell'azienda stessa¹⁹.

delle onp, e cioè: la sua natura multidimensionale. Deve trattarsi di un sistema di misure che combini tra loro, in modo unitario e secondo un sistema di relazioni causa-effetto, indicatori (economici) aventi natura quantitativo monetaria, con indicatori (sociali) quantitativo-non monetari e qualitativi, rilevati in via extra contabile (detti comunemente social performance indicators)», M. GRUMO, *Bilancio e misurazione della performance delle organizzazioni non profit: principi e strumenti*, I *Quaderni della Scuola di Alta Formazione*, 5/2007, p. 14.

¹⁷ In tal senso anche l'individuazione di solo due tipi di spie, quella del successo economico e quella del successo sociale, cioè del successo in termini di soddisfazione dei destinatari diretti della missione, rimane viziata dall'incapacità di misurare il risultato ottenuto. Cfr. M. GRUMO, *Bilancio*, cit., pp. 12-13.

¹⁸ Tessitore osserva come «Il fatto produttivo non trova compimento nel processo di trasformazione delle risorse materiali o immateriali per ottenere beni o servizi da destinare al consumo erogativo o allo scambio di mercato, ma si estende alla capacità di soddisfare la più vasta gamma di bisogni di tutti i soggetti i cui contributi di lavoro e risparmio sono richiesti per il funzionamento delle aziende (...) Uno degli obiettivi fondamentali dell'economia Aziendale dovrebbe essere l'elaborazione di una "Teoria Generale della Produzione" che si svolge in azienda, capace di orientare gli studi e le ricerche di qualsiasi tipologia aziendale operante negli ordinamenti economici specifici di ciascun Paese o di definite aree economico-sociali», A. TESSITORE, *Documenti predisposti a supporto del gruppo di lavoro sulla cultura aziendale*, in *Appunti per un dibattito sulla cultura aziendale*, Sidrea, 2006, p. 16.

¹⁹ I requisiti di efficienza ed efficacia sono costitutivi dell'economicità di ogni agire aziendale. Propersi osserva come nelle aziende di erogazione l'efficienza «potrebbe essere intesa come l'attitudine a combinare in modo ottimo fattori produttivi perseguendo il minimo costo medio unitario del prodotto/servizi reso nell'uso della tecnologia più opportuna, senza pregiudicare il raggiungimento delle finalità aziendali» mentre per quanto attiene

Risultato ottenuto e condizioni di sopravvivenza concorrono così alla formulazione di un giudizio complessivo di economicità²⁰ sulla gestione dell'azienda di erogazione²¹.

I due temi vengono affrontati separatamente nel corso del capitolo ma con la convinzione che, come avviene nelle imprese, anche nelle aziende di erogazione, la continuità dell'attività aziendale dipenda in ultima analisi proprio dalla capacità della gestione di soddisfare i bisogni individuati attraverso l'utilità prodotta²²⁻²³.

all'efficacia «va intesa come la capacità della struttura considerata di raggiungere gli obiettivi prefissati e, contemporaneamente, di ottimizzare il grado di soddisfazione degli utenti. È associata alla qualità dei servizi e quindi a concetti difficilmente misurabili come la rapidità, l'accessibilità, la disponibilità, la sicurezza, l'affidabilità», A. PROPERSI, *Le Aziende non profit. I caratteri, la gestione, il controllo*, Etas, Milano, 2001, pp. 11-12.

²⁰ A questo proposito Bruni osserva come mentre nella gestione produttiva «l'economicità si definisce attraverso il rapporto tra i mezzi economici impiegati per tale produzione di beni e servizi e i risultati, pure economici, ottenuti, (...) nella gestione erogativa l'economicità si definisce attraverso il rapporto fra i mezzi economici destinati al consumo e il corrispondente grado di soddisfacimento nei bisogni, individuali e collettivi, appagati», G. BRUNI, *Le imprese pubbliche in economia d'azienda*, Libreria Dante Editrice, Verona, 1968, p. 169.

²¹ Sostero osserva come con riferimento al concetto di economicità vi siano due posizioni estreme: l'economicità come condizione di equilibrio aziendale, dove «l'economicità viene interpretata come condizione di funzionamento»; l'economicità come successo nel perseguimento delle finalità istituzionali, «cioè come attitudine a raggiungere le finalità per cui l'azienda è stata creata e continua a funzionare». A sua volta l'Autore definisce l'economicità come «la capacità dell'azienda di perdurare massimizzando l'utilità delle risorse impiegate e dipende congiuntamente dalle performance aziendali e dal rispetto delle condizioni di equilibrio che consentono il funzionamento dell'azienda», U. SOSTERO, *Economicità*, cit., pp. 3-4.

²² Sulla funzionalità dell'azienda, attraverso il processo di produzione di beni e servizi, nella soddisfazione diretta o indiretta dei bisogni umani si rinvia a P.E. CASSANDRO, *Trattato di Ragioneria. L'economia delle aziende ed il suo controllo*, Cacucci, Bari, 1992, p. 18 e segg.; G. CATTURI, *L'azienda universale. L'idea, la morfologia e la fisiologia*, Cedam, Padova, 2003, p. 33; E. CAVALIERI, R. FERRARI FRANCESCHI, *Economia Aziendale*, Giappichelli, Torino, 2000, p. 15 ss.; P. DI CAGNO, F. CAPUTO, *La funzionalità aziendale nel pensiero di Paolo Emilio Cassandro*, Q.M. Rirea n. 71, Roma, 2008.

²³ A questo proposito, peraltro, Sostero afferma che «è sicuramente importante valutare se quei beni e servizi siano utili al soddisfacimento dei bisogni che istituzionalmente l'azienda vuole soddisfare e, possibilmente, anche confrontare il valore dell'utilità generata con il valore di quella consumata. Tutto ciò non ci aiuterà a capire, però, se l'azienda potrà continuare nel tempo a svolgere la sua meritoria azione oppure se dovrà rinunciarvi, perché non è in grado di attivare forme di ripristino delle risorse (contributi, proventi patrimoniali, tra-

In tal senso è possibile valutare, ad esempio, la riduzione del finanziamento ordinario alle Università. Dal punto di vista puramente economico dovrebbe essere letta come una scelta di finanziamento che ha riconosciuto nell'azienda università l'incapacità di produrre beni e servizi atti a soddisfare adeguatamente i bisogni della comunità.

Il problema ha radici profonde anche nelle scelte compiute in termini di indicatori del grado di efficacia dei servizi resi dall'Università; si pensi al numero di corsi offerti, al rapporto docenti/studenti, il numero di laureati, ecc. Si tratta di indicatori sulla base dei quali non è possibile esprimere un giudizio sintetico di efficacia nella soddisfazione dei bisogni della comunità, basti pensare ad esempio al fatto che il successo di un'università dipende anche dalla qualità del corpo docente²⁴.

Infine si pensi ad una azienda non profit che opera nel campo sociale, nella quale il finanziamento delle attività viene dagli iscritti, dai donatori, e anche dai contribuenti come nel nostro paese attraverso la attribuzione di parte delle imposte a enti culturali o attivi nel sociale. Non vi è dubbio che la sopravvivenza di tale azienda nel tempo, non possa prescindere dalla capacità che la stessa dimostra, attraverso il suo operare, di riuscire a soddisfare in modo economico i bisogni dei membri delle collettività di riferimento²⁵.

Diversamente i soggetti potrebbero non inserire i propri risparmi nell'attività dell'azienda di erogazione ma impiegare tale potere d'acquisto in altre

sferimenti) in misura sufficiente a compensare quelle consumate», U. SOSTERO, *Economicità*, cit., p.8.

²⁴ Cfr. R.N. ANTHONY, D.W. YOUNG, *Non profit. Il controllo di gestione*, McGraw Hill, Milano, 2002, p.41.

²⁵ Con riferimento alle aziende non profit Manes Rossi osserva come «le contribuzioni (volontarie e non) che tali aziende possono ricevere per assicurarsi la sopravvivenza, rappresentano, comunque, un apprezzamento della collettività per l'attività svolta. Ciò significa che anche tali aziende sono aperte al mercato e quindi soggette al rischio aziendale. Il fatto che l'attività svolta sia prevalentemente di produzione o di erogazione ha rilievo solo in via secondaria, per poter opportunamente organizzare l'attività stessa e coordinare opportunamente le operazioni da svolgere. Lì dove momentaneamente prevalgano fini sociali, non si deve ritenere che vengano meno fini economici: se i costi sopportati per lo svolgimento dell'attività non sono almeno pari ai benefici prodotti, nel tempo il consenso da parte del mercato verrà meno e l'azienda non sarà in grado di sopravvivere in condizioni di autonomia, ovvero non sarà più azienda», F. MANES ROSSI, *Dall'azienda di erogazione all'azienda non profit*, in AA.VV. (a cura di E. VIGANÒ), *Azienda. Primi contributi per un rinnovato concetto generale*, Cedam, Padova, 2000, pp. 78-79.

iniziative ritenute economicamente più efficienti ed efficaci rispetto ai bisogni che intendono soddisfare²⁶.

3. La conoscenza del risultato della gestione dell'azienda di erogazione

La definizione del risultato dell'attività dell'azienda di erogazione implica un processo di misurazione dello stesso attraverso la quantificazione delle sue componenti.

La misura del risultato ottenuto, cioè la correlazione tra il fenomeno risultato e la sua espressione numerica, è resa più complessa dalla impossibilità, in prima approssimazione, di quantificare in termini monetari il corrispettivo dell'utilità ceduta a terzi soggetti²⁷. Mentre può essere agevole anche nell'azienda di erogazione misurare il risultato prodotto come quantità di beni e servizi ottenuti, la difficoltà risiede nella misurazione del risultato dell'attività aziendale, definito come contrapposizione tra utilità impiegata ed utilità ottenuta, cioè la misurazione del maggior valore creato in termini di soddisfazione dei bisogni della collettività.

Il problema si pone essenzialmente in termini di quantificazione del risultato ma questo non basta per rinunciare alla sua conoscenza²⁸.

²⁶ Onida sottolinea a tal proposito come «anche le aziende di erogazione sottostanno a rischi connessi, in genere, sia al mutevole e non sicuramente prevedibile andamento delle uscite richieste dalla soddisfazione dei bisogni, alla loro volta mutevoli ed eventuali, sia al variabile ed incerto affluire delle entrate sulle quali l'azienda può contare. La considerazione di questi andamenti e dei connessi rischi ha fondamentale importanza per l'amministrazione delle suddette aziende», P. ONIDA, *L'azienda. Primi principi di gestione e di organizzazione*, Giuffrè, Milano, 1954, p. 17.

²⁷ Riferendosi alle aziende non profit, Tessitore parla di «limitato significato economico dei valori di scambio», A. TESSITORE, *La produzione e la distribuzione del valore*, in A.A.VV., *Le aziende non profit tra stato e mercato*, 1995, p. 166.

²⁸ Farneti osserva come: «... la mancanza di una grandezza idonea a dare una visione unitaria dei risultati, nella direzione del raggiungimento delle finalità aziendali, esprimibile in termini quantitativi, non significa anche l'impossibilità di verificare i suddetti risultati, nell'azienda non lucrativa, semplicemente significa che essi andranno opportunamente ricercati (...) La mancanza di una prevalente misura atta a quantificare la performance, non ci deve però allontanare, nelle aziende non lucrative, come invece normalmente si verifica (per un deficit di cultura aziendale, o per più gravi patologie), dall'indagine su come massimizzare/ottimizzarne il rapporto fra l'utilità prodotta e l'utilità consumata, ovvero l'econo-

Così a fronte di un succedersi degli studi sulla misurazione dei risultati che ha evidenziato una naturale propensione all'analisi e determinazione dei risultati conseguiti dalle imprese²⁹, trascurando il problema della quantificazione dei risultati ottenuti dalle altre tipologie di aziende, non profit e aziende pubbliche, si trovano specifici studi che affrontano anche il tema della misurazione dei risultati di tali aziende, quasi sempre riferiti ai singoli settori³⁰.

La consapevolezza maturata negli studiosi è che si tratta di un problema conoscitivo, quello della misurazione del risultato nelle aziende di erogazione, la cui soluzione non è più rinviabile³¹.

Se, infatti, il concetto di produzione economica è da intendersi come «realizzazione di cose utili, capaci di soddisfare esigenze, bisogni, desideri...»³² è necessario pervenire alla determinazione del risultato ottenuto dall'attività dell'azienda di erogazione per esprimere un giudizio sull'operato dell'azienda stessa rispetto ai fini per i quali è stata costituita.

Si pensi al caso delle aziende pubbliche locali³³. L'incapacità di misurare

micità», G. FARNETI, *Economia*, cit., p. 13.

²⁹ «... Per quanto riguarda la natura intrinseca del costrutto teorico su cui si è sviluppata l'economia aziendale, si sottolinea che il riferimento ai concetti fondamentali di 'scambio' e di 'valore di scambio' sono più direttamente e immediatamente riferibili, analizzabili ed interpretabili con riferimento alle imprese-aziende di produzione, mentre lo stesso non avviene per le famiglie – aziende private di consumo, gli enti pubblici – aziende di consumo pubblici e, più recentemente, per le istituzioni non profit», E. BORGONOVÌ, D. MAGGI, *Dalla contabilità pubblica all'economia delle amministrazioni pubbliche*, in *Atti del IX Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria*, Rirea, 2008, p. 40.

³⁰ Si vedano i recenti lavori di UGO SOSTERO, *Economicità*, cit., con riferimento alle aziende di erogazione in generale, di VITTORIO MELANDRI, *Accountability*, cit., per il non profit, per il settore pubblico si vedano A. ZANGRANDI, *Economia delle aziende pubbliche: management e cambiamento*, Egea, Milano, 2008, e Y. JARRAR, G. SCHIUMA, *Measuring performance in the public sector: challenger and trends*, in *Measuring Business Excellence*, Vol. 11, No 4 2007, pp. 4-8.

³¹ «La mancanza di una grandezza idonea a dare una visione unitaria dei risultati nella direzione del raggiungimento delle finalità aziendali non significa l'impossibilità di verificare i risultati dell'azienda non lucrativa (...) piuttosto vanno cercati», G. FARNETI, S. POZZOLI, *Principi*, cit., p. 2.

³² P. CAPALDO, *Aziende*, cit., p. 16.

³³ Nella definizione del modello interpretativo di riferimento per lo studio della performance dell'azienda pubblica locale, Mussari osserva che «le amministrazioni pubbliche locali sono qui considerate aziende, cioè "comunità di individui che si organizzano per creare valore da destinare al soddisfacimento dei bisogni umani"; quanto scritto spiega perché, in

il risultato espone di fatto la pubblica amministrazione al rischio di produrre beni e servizi che non rispondono alle esigenze dei destinatari³⁴, così come gli amministratori pubblici a non poter disporre di elementi oggettivi nella valutazione e controllo³⁵ del proprio operato e di quello dei propri dirigenti. Inoltre sotto il profilo organizzativo e della gestione delle risorse umane l'assenza di un indicatore sintetico di risultato dell'attività rende difficoltoso ogni tentativo di introdurre elementi di valutazione e di incentivazione legata ai risultati ottenuti dai dipendenti.

Oppure si pensi alla realtà delle fondazioni di origine bancaria. Si tratta di aziende non profit con patrimoni ed attività erogativa di rilevante dimensione. Nonostante questo non esiste un indicatore sintetico in grado di valutare la bontà dell'operato di chi le amministra né tanto meno la quantificazione di obiettivi di risultato che permettano l'esercizio di una adeguata attività di controllo sulla gestione³⁶.

Il problema della misurazione del risultato diviene emergenza quando si

luogo di amministrazione pubblica locale o ente locale, utilizzeremo l'acronimo APL, che sta per Azienda Pubblica Locale», R. MUSSARI, G. GROSSI, P. MONFARDINI, *Le performance dell'azienda pubblica locale*, Cedam, Padova, 2005, p. 2.

³⁴ Cfr. E. BORGONOVÌ, *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 1996.

³⁵ Pozzoli osserva come una delle cause del ritardo nell'implementazione dei sistemi di controllo negli enti locali sia rappresentata proprio dall'assenza di ricavi: «e cioè la difficoltà di misurare in modo oggettivo l'output. La logica della misurazione quantitativo-monetaria delle performance (...) si fonda sulla possibilità di misurare sia gli input (costi) sia gli output (ricavi) grazie ad un riferimento di mercato, il prezzo di scambio. Nella pubblica amministrazione questo non è possibile e ciò, evidentemente, rappresenta un grave ostacolo nella implementazione di sistemi di misurazione che vogliono essere obiettivi e razionali nel senso economico del termine», S. POZZOLI, *Quale riforma dei controlli negli enti locali*, in Rirea, Roma, febbraio 2007, p. 21.

³⁶ Cfr. M. TIEGHI, *Le Fondazioni: obiettivi finalizzanti, sistema informativo e bilancio di esercizio*, Clueb, Bologna, 1995. Le stesse considerazioni valgono in linea generale per ogni *foundation*; con riferimento alle fondazioni a carattere filantropico Whitman osserva come «Clearly there are many evacuative roads, and likely not a single royal one, given the multiple and variegated dimensions of foundation performance, each of which may pose inique problems and warrant separate and specialized tools and methods of examination. (...) If foundations can be seen allocate their resources according to their espoused visions of a better world, at least they would be performing consistently with their stated porpose, regardless of the eventual outcomes of the programs they fund. Measuring such consistency might be a potentially constructive approach to complement other ways of evaluating foundation performance» J.R. WHITMAN, *Measuring Social Values in Philanthropic Foundations*, in *Non Profit Management & Leadership*, Vol. 19, no. 3, Spring 2009, p. 307.

assiste ad una crescente scarsità dei mezzi a disposizione a fronte di un aumento e diversificazione dei bisogni da soddisfare. Come è possibile programmare, valutare e controllare il risultato dell'attività aziendale quando non si riesce a definirlo come correlazione tra utilità consumata e utilità prodotta in termini monetari³⁷?

4. Le fasi di gestione e le componenti del risultato

Come in ogni processo di misurazione, la determinazione del risultato dell'azienda di erogazione richiede di dichiarare il modello teorico di riferimento. Il quadro all'interno del quale si muovono gli studi sulle aziende anche di erogazione è essenzialmente quello del sistema del reddito.

In tale sistema il risultato economico è definito dalla contrapposizione tra i ricavi di prodotto (valori prodotti) e i costi di fattori di produzione (valori consumati) impiegati per la produzione dei beni e servizi.

Le operazioni economiche che caratterizzano l'agire dell'azienda, quali quelle di scambio, di produzione e di consumo, trovano espressione quantitativa nel *sistema delle quantità economiche d'azienda*³⁸.

È possibile poi all'interno del sistema delle quantità economiche d'azienda individuare un sub-sistema che raggruppa quelle quantità economiche che hanno la loro origine nelle operazioni economiche fondate sullo scambio tra l'azienda e terze economie e che sono idonee a «supportare le analisi centrate sull'economicità della combinazione aziendale»³⁹.

Il subsistema viene definito come il *sistema dei valori*, cioè quel sistema

³⁷ «We would like to conclude highlighting that the performance management movement in the public sector is not reversible as it is the corner stone of various new models for better government for better services, and researchers and practitioners will continue to search for the systems that will allow better management of public resources and services. However, the system and tools on offer today are far from ready to serve the goal of improving performance of public agencies and simply adopting what the private sector had to offer was met with limited success», Y. JARRAR, G. SCHIUMA, *Measuring*, cit., p. 7.

³⁸ Scrive Masini «Il fondamento delle misurazioni, dei calcoli, delle predizioni, delle previsioni, dei piani, dei programmi, delle prospettive e delle tecniche di decisione d'azienda si ha nell'impiego primo delle quantità economiche, ogni altro dato deve trovare congruità con le relazioni esistenti tra le quantità economiche», C. MASINI, *Lavoro e Risparmio*, Utet, Milano, 1979, p. 106.

³⁹ Cfr. M. AGLIATI, *Misurazione*, cit., p. 20.

che «accoglie la moneta come espressione del valore e che trova essenzialmente la sua origine nelle interrelate operazioni di scambio che l'impresa intrattiene con i terzi»⁴⁰.

In questo caso le determinazioni economiche d'azienda si avvalgono del metro monetario quale unità di misura per la quantificazione del valore; esso diviene quantità monetaria quando diviene un valore di scambio con terze economie⁴¹.

Esse possono infine essere correlate a concreti riscontri monetari o numerari oppure non derivare da un fenomeno oggettivamente quantificabile in termini monetari, la cui determinazione richiede un processo di valutazione (quantità stimata)⁴².

Risultato del processo di determinazione delle quantità di azienda sono anche le quantità non monetarie o fisiche. Esse si riferiscono a grandezze aziendali eterogenee tra loro e richiedono differenti unità di misura e non monetarie. In quanto funzionali alla conoscenza del fenomeno aziendale quest'ultimo sistema di quantità non può essere trascurato.

Probabilmente proprio nella scelta del sistema del reddito e quindi della rilevazione di quantità rese omogenee in relazione all'unità di misura monetaria va individuata la causa principale delle difficoltà di determinazione del risultato economico stesso.

Peraltro lo stesso sistema rappresenta il quadro teorico di riferimento anche per gli studi sulle aziende di erogazione e come tale richiede di porsi il problema di un suo adattamento alle specificità gestionali delle aziende di erogazione.

Le fasi del ciclo economico aziendale interessate direttamente alla determinazione del risultato sono la fase degli investimenti e quella dei disinvestimenti. L'analisi distinta delle scelte di investimento da quelle di disinvestimento consente di pervenire alla definizione di un differenziale che deve essere identificato nella differenza tra la ricchezza prodotta e la ricchezza

⁴⁰ C. MASINI, *Dinamica*, cit., Libro II, cap. I; cfr. A. PAVAN, *L'amministrazione economica delle aziende*, Giuffrè, Milano, 2001, p. 119.

⁴¹ Cfr. G. FERRERO, *Istituzioni*, cit., p. 277.

⁴² Al riguardo Airoidi osserva come «le quantità economiche d'azienda e le connesse quantità stimate e congettrate sono il fondamento di tutte le misurazioni, i calcoli, le predizioni e le previsioni che si compiono in azienda. In sintesi esse offrono una rappresentazione economica quantitativa della struttura delle combinazioni economiche e sono la base quantitativa sulla quale si fondano le decisioni degli operatori d'azienda», G. AIROLDI et al., *Lezioni di Economia Aziendale*, Il Mulino, Bologna, 1989, p. 346.

consumata, anche quando tale valore non è esprimibile come valore monetario direttamente misurato⁴³.

4.1. Gli investimenti

La fase degli investimenti⁴⁴ attiene, dal punto di vista economico, all'acquisizione dei fattori di produzione⁴⁵ da inserire nella gestione produttiva al fine di ottenere prodotti atti al soddisfacimento dei bisogni della collettività di riferimento.

Come nella gestione delle imprese anche nell'ambito della gestione delle aziende di erogazione la conoscenza delle caratteristiche fisiche, di durata, rendimento e rischio delle scelte di investimento, non può prescindere dall'esigenza di massimizzare il divario tra utilità consumata, espressa in termini di costi dei fattori di produzione impiegati, e utilità prodotta attraverso il collocamento della produzione ottenuta⁴⁶.

⁴³ Cfr. E. VIGANÒ, *Il concetto generale di azienda*, in VIGANÒ E. (a cura di), *Azienda. Primi contributi di una ricerca sistematica per un rinnovato concetto generale*, Cedam, Padova, 1997, p. 661.

⁴⁴ Sorci osserva come «i mezzi finanziari reperiti devono essere spesi per acquistare i fattori produttivi materiali ed immateriali che si rendono necessari per svolgere, appunto, l'attività che si è deciso di intraprendere. Detta fase prende il nome di fase degli investimenti. Con dette operazioni di investimento le risorse finanziarie, reperite e rese disponibili per svolgere l'attività desiderata, originariamente liquide, si trasformano in risorse investite. Queste ultime vengono utilizzate e, quindi, impiegate, mediante processi di trasformazione materiale, nel tempo e nello spazio, per la produzione di beni e/o di servizi atti alla soddisfazione di specifici bisogni», C. SORCI, *Lezioni di economia aziendale*, Giuffrè, Milano, 2002, p. 13.

⁴⁵ Ardemani osserva come giovi notare che al termine fattore di produzione «viene dato un significato molto più ampio, non necessariamente legato al processo produttivo delle imprese industriali; infatti sono fattori di produzione non solo i fattori tecnici a veloce ciclo di utilizzo (...) ma anche i fattori tecnici a lento ciclo di utilizzo (...) e persino i fattori finanziari», E. ARDEMANI, *L'impresa. L'economia delle imprese*, Giuffrè, Milano, 1993 (Quarta ed.), p. 39.

⁴⁶ A questo proposito Catturi osserva come «i costi annuali non sono altro che utilità, il cui valore espresso in termini monetari, cedute dai fattori impiegati nell'anno appena trascorso e consumate o distrutte dall'impresa per soddisfare bisogni di creazione di valore. Utilità che assemblate fra loro hanno permesso la fabbricazione del prodotto o l'apprestamento del servizio. Il totale dei costi annui, allora, definisce il «valore proposto» all'ambiente, al mercato. D'altra parte, i ricavi conseguiti in un qualunque periodo amministrativo rappresen-

Le scelte di investimento nelle aziende di erogazione presentano due specificità.

Innanzitutto le scelte di acquisizione dei fattori di produzione vengono assunte non tanto in relazione alla presunta possibilità di conseguire ricavi in termini monetari ma in relazione alla miglior combinazione produttiva al fine di soddisfare i bisogni ai quali l'azienda deve provvedere nel presente e nel futuro⁴⁷. è necessaria una approfondita conoscenza dell'evoluzione anche futura dei bisogni⁴⁸ della collettività di riferimento, nelle loro caratteristiche quantitative e qualitative⁴⁹.

Tale conoscenza permette di cogliere, assunte le decisioni di investimento, il grado di efficienza della gestione nelle aziende di erogazione connesso proprio all'individuazione da una parte dei fattori di produzione a disposizione e dall'altra dei risultati che si vogliono ottenere⁵⁰.

Un secondo aspetto importante attiene alla possibilità che l'acquisizione di alcuni fattori di produzione possa essere realizzata dall'azienda di produ-

tano quanto l'ambiente ha riconosciuto di quel valore che dall'impresa era stato proposto», G. CATTURI, *Azienda*, cit., p.6. Caramiello sostiene che «l'azienda, durante la sua esistenza, cede di continuo energie: per l'acquisizione e l'utilizzazione dei fattori produttivi. Di contro, reintegra di continuo energie: con la vendita del prodotto ottenuto con quelli fattori. In termini monetari le cessioni energetiche sono rappresentate dai costi, le reintegrazioni energetiche dai ricavi. Per servire come strumento per il soddisfacimento dei bisogni umani l'azienda deve essere vitale: la vitalità è rappresentata dalla situazione in cui le reintegrazioni energetiche non siano inferiori alle cessioni. Il grado di vitalità, ovviamente, sarà in funzione del rapporto esistente fra le prime e le seconde», C. CARAMIELLO, *L'azienda. Alcune brevi riflessioni introduttive*, Giuffrè, Milano, 1993, p. 72.

⁴⁷ Zappa osserva come «il problema dei mezzi ripropone quello dei fini da conseguire, e non può mai dirsi che il problema dei fini sovrasti al problema economico dei mezzi quasi che i problemi economici e sociali non risultassero anch'essi da fattori complementari, fra i quali è vano voler cogliere preminenze, poiché tutti sono necessari all'ottenimento dei fini perseguiti», G. ZAPPA, *L'economia delle aziende di consumo*, Giuffrè, Milano, 1962, p. 718.

⁴⁸ Cfr. G. ZAPPA, *Consumo*, cit., pp. 557-574.

⁴⁹ Fortemente correlata alla dimensione prospettica nella quale le scelte devono essere assunte vi è l'importanza di considerare le scelte di investimento per consumo immediato e per consumo differito, scelte sulle quali gravano oltre a motivazioni strettamente a carattere finanziario ed economico anche motivazioni di ordine psicologico.

⁵⁰ Il riferimento è al principio del minimo mezzo: «la ricerca dei procedimenti nei quali si attua in modo ottimo il principio del minimo mezzo si impone alle aziende in quanto all'estendersi progressivo dei bisogni non corrisponde un correlativo accrescimento non oneroso dei mezzi a disposizione. L'uomo sempre dovrebbe mirare a conseguire il risultato ottimo con il minimo costo», G. ZAPPA, *Consumo*, cit., pp. 716-717.

zione senza ricorrere al mercato.

In questo caso l'assenza di un'uscita monetaria a seguito dell'acquisizione dei fattori di produzione non fa venir meno il fenomeno nella sua dimensione economica, ma può offuscarne la percezione.

Infatti l'inserimento nel processo produttivo di fattori di produzione ottenuti senza alcun esborso monetario, richiede in ogni caso di considerare l'utilità consumata correlata allo stesso in relazione alle utilità prodotte ⁵¹.

4.2. I disinvestimenti

Dal punto di vista strettamente economico, in ogni realtà aziendale, la fase dei disinvestimenti accoglie tutte quelle operazioni con le quali avviene il trasferimento dei prodotti ottenuti ai soggetti consumatori degli stessi.

Specificità delle aziende di erogazione è il fatto che il collocamento delle utilità create per soddisfare i bisogni della collettività avviene senza che ciò comporti, da parte dei destinatari, remunerazione delle utilità ricevute ⁵². Manca nel ciclo di gestione monetario delle aziende di erogazione l'entrata numeraria correlata alla cessione dei beni e servizi ⁵³.

⁵¹ Così la determinazione della maggiore utilità pro-dotta attraverso l'attività dell'azienda di erogazione, non può prescindere dalla conoscenza della combinazione dei fattori di produzione, siano essi acquisiti a titolo oneroso o gratuito. In questo senso Capaldo osserva come a «formare il risultato di esercizio solo le spese e i proventi aventi manifestazione monetaria e restano esclusi tutti i beni e le prestazioni in natura (in prevalenza, volontariato). Ciò può rendere i risultati contabili poco espressivi dell'effettivo andamento della gestione, oltre che della reale dimensione dell'attività svolta. In presenza di apprezzabili movimenti in natura, occorre opportunamente integrare i dati monetari con i valori di stima di quei movimenti. È un'operazione difficile; è un'operazione che, se non ben fatta, può addirittura essere fuorviante, ma a volte è indispensabile per esprimere giudizi circostanziati sull'azienda e sulle sue prospettive», P. CAPALDO, *Aziende*, cit., pp. 66-67.

⁵² Capaldo osserva a tal proposito «l'azienda di erogazione, come sappiamo, rende i suoi servizi o, più in generale, cede la sua produzione senza alcuna controprestazione. A volte, in verità, vi è una controprestazione, ma essa è poco più che simbolica ed è richiesta non tanto per il contributo che ne può derivare alla copertura delle spese, quanto per contrastare il rischio di sprechi, insito nell'uso di un servizio reso gratuitamente», P. CAPALDO, *Aziende*, cit., pp. 41-42.

⁵³ Tessitore osserva come «un elemento comune a tutte le forme organizzative non profit riguarda il limitato significato economico che assume il sistema generale o parziale dei valori di scambio, sia sul fronte delle acquisizioni dei fattori produttivi sia su quello della cessione dei beni o servizi prodotti», A. TESSITORE, *Produzione*, cit., p. 167.

La totale o parziale gratuità che caratterizza la cessione delle utilità create⁵⁴ non comporta dal punto di vista economico che l'azienda di erogazione non produca utilità, ma soltanto che non sia possibile determinare il ricavo di prodotto come correlazione logica tra cessione di un bene o servizio e la corrispondente entrata di mezzi monetari o assimilati⁵⁵.

L'articolazione delle fasi del ciclo di gestione dal punto di vista economico in investimenti e disinvestimenti porta ad osservare come nelle aziende di erogazione spesso sia stata equivocata la dinamica delle entrate riconducendola alla fase dei disinvestimenti⁵⁶ e considerando quindi i tributi⁵⁷, i con-

⁵⁴ Farneti osserva come «Nel caso delle aziende pubbliche, si è parlato di collocamento e non di vendita, poiché nella maggiore parte dei casi la messa a disposizione dei consumatori dei diversi servizi e la loro successiva utilizzazione, non si producono secondo le regole del mercato, ma nelle forme e con le modalità, che l'ente stesso determina e, a seconda di una pluralità di situazioni, potrà verificarsi che: il collocamento è gratuito (...); il collocamento è a parziale pagamento (...); il collocamento è a pagamento (...) Salvo l'ultima situazione prospettata, il collocamento dei servizi non è quantificato dal disinvestimento dei fattori, non determina ricavi; si conoscono pertanto i costi, corrispondenti all'entità dei fattori consumati, ma non i ricavi che dovrebbero rappresentare il disinvestimento di quei fattori sulla base della valutazione che viene espressa dal mercato», G. FARNETI, *Ragioneria Pubblica. Il nuovo sistema informativo delle aziende pubbliche*, Franco Angeli, Milano, 2004, p. 10.

⁵⁵ Amodeo osserva come «a primo vedere, il percepimento di fenomeni di costo e di ricavo come svincolati dai corrispondenti fenomeni di uscita e di entrata appare disagiata, a cagione della spontanea identificazione cui si è indotti degli uni negli altri. Ma un costo non è una uscita, così come un ricavo non è un'entrata, anche se l'immediata visione non riesce a cogliere la diversità degli aspetti. Un costo è in onere, così come un ricavo è un vantaggio: l'onere è tipicamente misurato dall'uscita ed il vantaggio dall'entrata», D. AMODEO, *Ragioneria*, cit., p. 176; cfr. E. ARDEMANI, *Impresa*, cit., pp. 64-65.

⁵⁶ «Le aziende di natura erogativa beneficiano di entrate monetarie – per esempio, per redditi da lavoro o da impiego di capitali nelle famiglie, da prelievi tributari nello Stato – dette più spesso proventi; impiegano tali risorse per acquisire beni economici – sostengono costi o spese – destinati al soddisfacimento di bisogni in modo immediato, ovvero attraverso atti di produzione volti a consentire successivi atti di consumo, nell'ambito della comunità. Risulta dunque evidente la profonda differenza che sussiste tra i due casi: nel primo (nelle imprese) i costi sono sostenuti in via preventiva e costituiscono la premessa necessaria per poter ottenere i ricavi; nel secondo sono i proventi a costituire la premessa, e il limite, delle spese: queste ultime non sono volte infatti a produrre nuova ricchezza, ma a soddisfare bisogni – si pensi all'acquisto di un impianto nell'ambito di un'impresa di natura manifatturiera ovvero di un elettrodomestico nella famiglia», A. PAVAN, *Amministrazione*, cit., pp. 31-32.

⁵⁷ Con riferimento alle aziende pubbliche non lucrative Farneti osserva come il «ciclo economico è dunque suddiviso in due parti, la prima connessa al sostenimento dei costi e in cui non si registrano significative differenze rispetto alle aziende lucrative, e la seconda connessa ai proventi, che corrispondono alle nuove risorse affluite. Tale reintegro di risorse non

tributi, quali corrispettivi delle utilità cedute agli individui.

In realtà dal momento che non vi è una correlazione diretta tra prodotto ceduto ed importo dell'entrata monetaria⁵⁸, è possibile osservare come quest'ultima rappresenti meglio la manifestazione monetaria di un'operazione di finanziamento, cioè di trasferimento di potere d'acquisto indistinto all'azienda per lo svolgimento della propria attività.

L'incapacità del sistema di misurazione di rilevare il valore economico delle utilità cedute deve portare a ragionare sul metro di misurazione prescelto, la moneta, che nasce essenzialmente per misurare i valori economici dei rapporti di scambio e renderli tra loro confrontabili.

Così mentre in un'impresa il prezzo di vendita è di fatto la misura di una utilità⁵⁹ individuale⁶⁰, nelle aziende di erogazione lo stesso metro monetario applicato alla fase dei disinvestimenti non porta ad alcuna rilevazione diretta del valore economico ceduto⁶¹. Questo richiede di ricercare un'espressione

costituisce però la conclusione del processo di produzione, in quanto deriva dai meccanismi di imposizione tariffaria, tributaria, dal trasferimento da parte di altri enti, e non dalla vendita. Ne consegue che anche il ciclo monetario procede in maniera parallela a quello economico, ossia è anch'esso diviso in due parti non dipendenti l'una dall'altra. Da qui il sorgere della complessa problematica connessa alla misurazione della performance in questa tipologia di aziende», G. FARNETI, *Economia*, cit., p. 94.

⁵⁸ Con riferimento alle entrate da tributi (contributo di beneficenza, imposta, tassa) Amaduzzi osserva come mentre «la beneficenza costituisce una classe di contributi erratici di cui è difficile fare una previsione, se non ricorrendo a statistiche di andamenti storici (...) l'economia di un gettito di tributi, su base imponibile, è caratterizzata principalmente: dalla determinazione qualitativa delle basi, dai criteri di accertamento quantitativo degli imponibili, dalle aliquote d'imposta, dal tempo intercorrente tra accertamento ed esazione». La possibilità di formulare previsioni sull'andamento dei tributi in linea generale viene affidata all'esperienza storica o al ricorso ad una serie di rilevazioni statistiche sull'andamento storico. Si veda A. AMADUZZI, *Azienda*, cit., pp. 365-366.

⁵⁹ «L'utilità è la qualità dei beni, ossia delle merci e dei servizi, idonei ad appagare i nostri bisogni», G. ZAPPA, *Consumo*, cit., p. 564.

⁶⁰ Capaldo si domanda se i prezzi negoziati siano sempre e comunque in grado di misurare l'utilità individuale: «del resto, siamo proprio sicuri che il modo migliore per misurare la ricchezza prodotta sia sempre e comunque quello incentrato sui prezzi negoziati? Non ha qualche rilievo, e non sarebbe interessante conoscere il grado di soddisfazione di colui che paga quei prezzi? E se quei prezzi sono stati pagati da acquirenti in condizioni di limitata possibilità di scelta, per non dire di necessità? E se, di conseguenza, quei prezzi sono significativamente superiori al valore che l'acquirente attribuisce al bene, al valore che egli percepisce?», P. CAPALDO, *Aziende*, cit., p. 80.

⁶¹ «Nel caso di beni ceduti contro il corrispettivo di un prezzo, l'utilità del bene acquisito e il sacrificio collegato alla cessione di moneta fanno capo allo stesso soggetto. Nel caso

differente che tenga conto dei bisogni da soddisfare e dei costi sostenuti e cioè utilità consumata per ottenere una produzione in grado di soddisfarli.

Infine si osservi come la fase dei disinvestimenti sia l'ultima fase del ciclo di gestione nelle aziende di erogazione.

Con essa infatti si realizza il collocamento della produzione ottenuta e attraverso il consumo⁶², la contestuale valorizzazione in termini di utilità.

La quantificazione delle utilità prodotte avviene così contestualmente al momento della distribuzione⁶³ e al consumo dei prodotti ottenuti da parte della collettività e non assume manifestazione monetaria.

Tali specificità delle operazioni di disinvestimento permettono di osservare da una parte che il livello di utilità creata dipende dal grado di conoscenza dei bisogni da soddisfare nella loro mutevolezza e variabilità, dall'altra che non esiste una fase successiva del ciclo di gestione, destinata ad alimentare un nuovo ciclo o a rimborsare e remunerare il potere d'acquisto inizialmente inserito dai soggetti finanziatori.

L'assenza di un'espressione monetaria della maggiore utilità prodotta rispetto a quella consumata comporta l'impossibilità di disporre di un potere d'acquisto da rimborsare ai finanziatori o da reinserire in un nuovo ciclo di gestione⁶⁴.

dei beni ceduti senza corrispettivo di un prezzo o con tariffe non rispecchianti il loro costo di produzione, l'utilità dei beni è goduta e percepita da alcuni soggetti, mentre il sacrificio correlato al prelievo di tributi è sopportato e percepito da altri soggetti. Le pressioni incrociate dei due gruppi di soggetti rappresentano un fattore di complessità specifico dell'amministrazione pubblica rispetto all'amministrazione d'impresa», E. BORGONOVÌ, *Principi*, cit., p. 125.

⁶² Con riferimento al consumo, Broglia Guiggi osserva come «il godimento della produzione mediante il consumo dà vita ad una fase dell'attività economica che, però, esula dall'ambito aziendale; in effetti il consumo – atto sempre individuale anche quando viene compiuto insieme ad altre persone – non può essere ricondotto all'azienda allorché quest'ultima sia intesa nella sua concezione istituzionali che implica necessariamente una coordinazione tra più soggetti, ossia un sistema di azioni economiche collettivamente svolte», A. BROGLIA GUIGGI, *La concettualità dell'azienda per la consapevole creazione di valore*, Giappichelli, Torino, 2001, p. 199.

⁶³ La distribuzione viene intesa come la cessione dell'output a terzi a condizioni diverse rispetto a quelle di mercato. Secondo Kunz con lo stesso termine si indica anche «l'assegnazione agli stessi soggetti che hanno preso parte all'attività di gestione», A. KUNZ, *I concetti di produzione, consumo ed erogazione in economia d'azienda*, in E. VIGANÒ (a cura di), *Azienda. Contributi per un rinnovato concetto generale*, Cedam, Padova, 2000, p. 417.

⁶⁴ Amodeo osserva come nelle aziende di produzione «il processo ha rigenerato l'alimento suo primo e può replicarsi: nuove provviste potranno effettuarsi per mezzo delle di-

Di cruciale importanza diviene così il finanziamento dei nuovi cicli di gestione.

La maggiore utilità prodotta in un ciclo di gestione, differenza tra l'utilità prodotta e quella impiegata, viene interamente consumata e non concorre direttamente ad alimentare nuovi cicli ma a creare le condizioni affinché nuovi cicli siano possibili attraverso l'inserimento di nuovo potere d'acquisto da parte dei soggetti finanziatori.

5. La correlazione tra valori consumati e valori prodotti

È possibile constatare come ogni azienda di erogazione persegua attraverso la propria attività finalità economiche riconducibili alla creazione di utilità in misura superiore all'utilità consumata⁶⁵. Il problema attiene al fatto che la percezione di tale correlazione non trova rappresentazione attraverso la misurazione dei valori contrapposti.

Mentre la misura delle utilità consumate può trovare la sua quantificazione monetaria attraverso i costi sostenuti per l'acquisizione dei fattori impiegati nella produzione, non altrettanto può essere detto per le utilità prodotte, dal momento che non viene corrisposto un prezzo di vendita.

L'assenza dell'unità di misura moneta per le utilità cedute ai destinatari, vede le componenti quantificabili ma non correlabili e non consente di misurare l'eccedenza dei valori prodotti sui valori consumati e quindi di determinare la ricchezza nuova creata, quella che possiamo definire in ultima analisi come la convenienza a produrre⁶⁶.

sponibilità monetarie riaffluite, nuove trasformazioni avranno luogo, e nuovi scambi ri-sprimeranno mezzi monetari per consentire un nuovo processo», D. AMODEO, *Ragioneria*, cit., p. 172.

⁶⁵ «Tutte le aziende (imprese, non profit, aziende pubbliche) perseguono finalità economiche, riconducibili alla creazione di utilità, come qualsiasi soggetto che opera utilizzando mezzi economici. L'economicità perseguita, nel senso stretto dell'equilibrio economico, comporta che l'utilità generata sia superiore a quella consumata», V. MELANDRI, *Accountability*, cit., p. 47.

⁶⁶ Tessitore osserva come per ogni tipo di azienda la convenienza a produrre è fondata su un sistema di disuguaglianze. La prima attiene al momento in cui il soggetto economico assegna ai fattori della produzione un valore d'uso maggiore del loro valore di scambio; la seconda attiene al valore di scambio dei prodotti che deve essere prospetticamente maggiore del valore d'uso dei fattori impiegati per ottenerli. Cfr. A. TESSITORE, *Produzione*, cit., p. 165.

L'omogeneità dei valori di utilità impiegata e utilità collocata si fonda nelle aziende di produzione essenzialmente sul parametro monetario.

La sfida attuale attiene alla ricerca di un parametro in grado di riportare ad un valore monetario l'utilità ceduta delle aziende di erogazione e renderla confrontabile con l'utilità impiegata. Un parametro in grado di misurare (tradurre in numero) accanto alla quantità di beni e servizi prodotti la qualità degli stessi, intesa come capacità di soddisfare effettivamente i bisogni dei destinatari.

Ricercare la quantificazione degli output attraverso dati extracontabili può essere una soluzione ma non risolve il problema della conoscenza dell'economicità della gestione⁶⁷.

Alcune precisazioni.

La prima attiene al fatto che l'assenza dei ricavi di prodotto comporta l'impossibilità di pervenire alla determinazione di un risultato economico di sintesi quale è il reddito di esercizio⁶⁸.

La determinazione del reddito di esercizio nelle aziende di erogazione pertanto non permette di esprimere, diversamente dalla realtà delle aziende di produzione, un giudizio sul grado di efficienza e di efficacia della gestione dell'azienda.

L'impossibilità di comparare costi e ricavi ha portato spesso a concentrare l'attenzione sulle comparazioni di costi non ricordando a loro volta che gli investimenti presentano caratteristiche eterogenee e quindi difficilmente comparabili; inoltre i prodotti ceduti alla collettività sono estremamente differenti tra loro così come le loro rispettive utilità. Questo porta con sé il rischio di privilegiare le alternative caratterizzate da costi minori, che non necessariamente sono quelle con un miglior rapporto fra utilità ottenuta e costi sostenuti⁶⁹.

⁶⁷ «Quasi tutti gli indicatori di output sono soggetti a delle critiche più che giustificate, poiché pochissimi parametri, ammesso che ve ne siano, sono perfetti. C'è la tendenza da parte di alcuni manager, ad amplificare le imperfezioni e quindi a sottovalutare il tentativo di raccogliere e utilizzare qualunque informazione relativa all'output. Nella maggior parte dei casi, conviene tener conto delle imperfezioni e adattare di conseguenza i risultati. In genere un qualche dato di output, per quanto superficiale, è più utile per il manager della totale indisponibilità di dati», R.N. ANTHONY, D.W. YOUNG, *Non profit*, cit., p. 458.

⁶⁸ «Ma l'assenza di un simile ancoraggio, in verità, non sembra assolutamente motivo sufficiente per negare alla non profit l'attitudine a produrre ricchezza, per negare che anche in essa i valori prodotti possono superare i valori consumati con conseguente generazione di nuova ricchezza», P. CAPALDO, *Aziende*, cit., p. 79.

⁶⁹ «Nelle valutazioni economiche l'alternativa con costi minori è solitamente preferita,

Inoltre spesso si è ricorsi alla quantificazione degli output in termini quantitativi in sostituzione a quelli monetari. In tal caso peraltro va sottolineato che, pur trattandosi di una misura dell'output, cioè di correlazione tra un fenomeno e un numero, non permette di fatto un'operazione di comparazione con i costi al fine di determinare la maggiore utilità creata rispetto a quella impiegata.

Il problema della quantificazione delle utilità prodotte richiede di prevedere l'introduzione di meccanismi di selezione e di controllo della domanda alternativi a quello del prezzo quale potrebbe essere la definizione ex ante delle priorità da assegnare ai diversi bisogni ai quali si intende rispondere con l'attività aziendale.

Peraltro tali meccanismi di selezione possono risultare a forte rischio di influenza da parte di fattori soggettivi e ideologici discutibili sul piano morale ed etico nonché viziati dal fatto che l'erogazione di alcuni servizi, si pensi al settore pubblico, non dà luogo a valori definiti attraverso un equilibrio di convenienze ma piuttosto da un obbligo per l'azienda pubblica di «erogare il servizio indistintamente a tutti i cittadini che si trovano in certe situazioni a condizioni predefinite»⁷⁰.

La seconda attiene alla necessità di non cadere nell'equivoco che quelli che vengono denominati proventi⁷¹, possano concorrere alla determinazione del risultato economico come avviene per i ricavi di vendita nelle aziende di produzione⁷².

perché si assume la condizione implicita della parità con altre condizioni. Nell'amministrazione pubblica, però, può accadere di confrontare costi relativi a servizi che hanno utilità diversa, che tuttavia, non essendo mediata da un valore di scambio, non è confrontabile tra soggetti diversi; si corre perciò il rischio di privilegiare le alternative caratterizzate da costi minori, che non necessariamente sono quelle caratterizzate da un miglior rapporto utilità/costi», E. BORGONOVÌ, *Principi*, cit., p. 123.

⁷⁰ E. BORGONOVÌ, *Principi*, cit., p. 305.

⁷¹ «I valori economico operativi delle aziende di consumo sono i costi – siano essi di erogazione o di altra specie – ed i proventi. Usiamo il termine proventi per non dover designare, con la parola ricavi – che la dottrina, di norma, riferisce alle imprese – le quantità monetarie d'azienda che nelle economie di consumo costituiscono valori economico-operativi assimilabili ai ricavi stessi, anche se da questi differiscono in non pochi aspetti»; l'Autore continua in nota osservando «Nelle aziende di consumo i costi di erogazione si presentano essenzialmente stimolati non dai proventi, ma dal fabbisogno di fattori destinati al consumo, pur essendo vero che il volume dei proventi stessi condiziona quello dei costi», G. FERRERO, *Determinazioni*, cit., p. 116.

⁷² «Nell'ambito di un'azienda di erogazione, le operazioni di investimento non possono

Siamo nel caso in cui in concomitanza alla fase del collocamento di beni e servizi si ha una variazione numeraria attiva alla quale non fa riferimento il pagamento di un corrispettivo. In altre parole la somma che l'azienda riceve non è misura di un'utilità ricevuta bensì la misura di una forma di compartecipazione ai costi sostenuti nell'attività dell'azienda⁷³.

L'equivoco segnalato può divenire tanto più pericoloso⁷⁴ quando se ne traggono le conseguenze in termini di individuazione dell'equilibrio economico nell'azienda di erogazione.

In ogni azienda le condizioni di equilibrio sono rappresentate da quelle che «consentono all'azienda di durare nel tempo e mantenere una situazione di relativa autonomia permettendole quindi di continuare a perseguire le proprie finalità istituzionali»⁷⁵.

Con riferimento specifico all'equilibrio economico è possibile affermare che un'impresa è in equilibrio economico quando le operazioni in essere in un certo momento abbiano caratteristiche tali da far prevedere in futuro un flusso di reddito in grado di assicurare ai capitali investiti nell'impresa una remunerazione sufficiente a mantenerli in tale condizione, tenuto conto del rischio connesso alle previsioni formulate.

Nelle aziende di erogazione l'assenza di corrispettivi delle prestazioni cedute impone di riflettere, quando andiamo a definire l'equilibrio economico, sulle componenti che dovrebbero concorrere a definire il reddito e quindi l'equilibrio economico oppure potremmo pensare che il fatto stesso che le aziende di erogazione sopravvivano sia un marcatore efficace dell'esistenza

essere confuse con le erogazioni e i consumi, dal momento che queste ultime attengono piuttosto alla fase del collocamento dei prodotti ottenuti. L'equivoco può derivare dal fatto che negli studi sulle aziende di erogazione talvolta si è privilegiato un profilo di analisi monetaria delle fasi della gestione rilevando a fronte di uscite monetarie il costo per le erogazioni/consumi finali. Diversamente sotto il profilo economico la fase degli investimenti è vista nella sua essenza di acquisizione di fattori di produzione, alla quale corrisponde un'uscita numeraria e può seguire l'ottenimento di prodotti con utilità superiore alla sommatoria delle utilità iniziali dei singoli fattori», C. LEARDINI, *L'amministrazione della fondazione bancaria*, Cedam, Padova, 2005, p. 42.

⁷³ Melandri osserva con riferimento specifico alle Anp come è frequente «la presenza di proventi dal significativo ammontare destinati da parte di finanziatori che non si attendono di ricevere controprestazioni (rimborsi e benefici) proporzionati al valore delle risorse erogate», V. MELANDRI, *Accountability*, cit., p. 14.

⁷⁴ Cfr. A. ARDIRÒ, *Prefazione*, in V. MELANDRI, *Paradossi aziendali: nuove idee dal mondo non profit*, Monti, Saronno, 1999, p. 3.

⁷⁵ U. SOSTERO, *Economicità*, cit., p. 7.

di un equilibrio economico a livello aziendale.

Il fatto centrale rimane che l'assenza del prezzo di vendita non ci permette di conoscere, attraverso la misura, le condizioni di equilibrio economico di un'azienda di erogazione.

Ciò non toglie che si possa pervenire alla conoscenza dell'esistenza dell'equilibrio economico attraverso la misurazione di un effetto importante quale è quello della capacità di attrarre sempre nuovo potere d'acquisto da inserire nella gestione almeno pari o superiore all'ammontare impiegato⁷⁶.

In tal senso non si concorda con l'ipotesi che ritiene che l'azienda possa trovarsi in equilibrio economico ed aver realizzato ben poco in ordine alle sue finalità e quel poco magari in modo inefficiente, con grande spreco di risorse⁷⁷. Si tratta di un equilibrio verificato puntualmente per via contabile, che manca di una dimensione prospettica e che «esprime solo il processo di creazione o di consumo di risparmio aziendale, dove il primo accresce il patrimonio, il secondo lo diminuisce»⁷⁸ senza prestare attenzione al risultato ottenuto.

L'attenzione viene concentrata sulle «modalità con le quali l'azienda riesce a ripristinare le risorse che consuma» commettendo un errore concettuale importante che distoglie dalla ricerca un legame virtuoso tra risultato ottenuto e capacità di attrarre sempre nuovo potere d'acquisto, a favore di una logica puntuale che vede le scelte di investimento non condizionate dal futuro andamento della gestione aziendale, dall'andamento della domanda e offerta di beni e servizi da parte della comunità sociale di riferimento e dalla ricerca di nuove forme di produzione ed erogazione di beni e servizi, bensì

⁷⁶ «... basti pensare che nell'azienda di produzione per il mercato o nell'impresa, il risultato delle modificazioni si esprime in termini di prodotto o di reddito ed è perciò misurabile od esprimibile in quantità fra loro paragonabili (a parte l'eterogeneità dei valori monetari), mentre nell'azienda di erogazione non può esprimersi che in termini di maggiore o minore soddisfazione del soggetto o dei soggetti ai cui bisogni l'azienda provvede direttamente e non consente quindi le misurazioni e i confronti applicabili ai risultati dell'azienda di produzione», P. ONIDA, *Azienda*, Giuffrè, Milano, 1954, p. 22.

⁷⁷ Come osservano Farneti e Pozzoli con riferimento alle aziende pubbliche il conto economico non esprime la sintesi di efficienza ed efficacia, bensì solamente «l'equilibrio tra risorse consumate e reintegrate, conseguendone che un equilibrio positivo è assolutamente compatibile con condizioni di assoluta mancanza sia d'efficienza che d'efficacia: ciò in quanto il risultato economico di periodo non è espressivo delle complessive condizioni di efficienza e di efficacia», G. FARNETI, S. POZZOLI, *Principi*, cit., pp. 2-3.

⁷⁸ V. MELANDRI, *L'equazione economica come strumento informativo per le aziende non profit*, in *Rirea*, luglio-agosto, 2001.

solo dalle risorse finanziarie di cui si ritiene di poter disporre⁷⁹.

6. La significatività del risultato della gestione

La strumentalità dell'azienda nel raggiungimento dei fini posti dai soggetti a cui la stessa fa riferimento, porta da se l'esigenza in capo agli stessi soggetti di verificare se e in che misura i fini vengano raggiunti attraverso l'operare dell'azienda stessa.

La determinazione del risultato pertanto diviene essenziale per comprendere:

- se l'azienda ha operato attraverso un razionale uso delle risorse (efficienza);
- se i fini sono stati raggiunti, cioè se i bisogni sono stati soddisfatti (efficacia);
- se si sono mantenute le condizioni per la sopravvivenza nel tempo dell'azienda stessa (equilibrio economico).

Nelle imprese il risultato economico è un indicatore sintetico dell'operato aziendale che permette di esprimersi sui tre punti sopra elencati.

La difficoltà di determinazione in termini monetari di un indicatore di sintesi sull'andamento della gestione influenza profondamente la significatività dei risultati determinati per le aziende di erogazione⁸⁰.

⁷⁹ A questo proposito Borgonovi rileva come conseguenza importante dell'assenza del prezzo di vendita l'impossibilità di applicare le regole auree dell'equilibrio economico alle aziende pubbliche: «la regola aurea, che da qualcuno viene evocata richiamando l'analogia con l'amministrazione della famiglia, nella quale il livello dei consumi deve essere commisurato ai redditi disponibili, rispecchia inadeguatamente la realtà fattuale dell'azienda pubblica, poiché esiste una netta differenziazione tra soggetti fisici e giuridici che usufruiscono dei benefici dei servizi e soggetti dai quali sono corrisposti i tributi (...) Nel caso di beni ceduti senza corrispettivo di un prezzo o con tariffe non rispecchianti il loro costo di produzione, l'utilità dei beni è goduta e percepita da alcuni soggetti, mentre il sacrificio correlato al prelievo dei tributi è sopportato e percepito da altri soggetti», E. BORGONOVÌ, *Principi*, cit., pp. 124-125.

⁸⁰ Azzali osserva con riferimento alle amministrazioni pubbliche come «un'impresa che presenta un reddito di esercizio in linea con le previsioni ed ha una equilibrata situazione patrimoniale e finanziaria sicuramente è stata ben amministrata e ha concrete possibilità di continuare a perseguire con successo l'economicità aziendale. In una azienda composta pubblica, invece la presenza di un risparmio nullo o positivo e di un equilibrio della situazione fi-

Si pensi alla quantità di sintesi determinata come contrapposizione tra le entrate finanziarie e le uscite finanziarie. Essa ha un significato puramente finanziario attinente alla capacità di spesa delle somme disponibili⁸¹. Nulla dice in termini di efficacia e delle condizioni di sopravvivenza nel tempo.

Ancora si pensi al risultato economico nelle aziende di erogazione che viene determinato come contrapposizione tra proventi⁸² e costi dei fattori di produzione. La significatività di tale risultato rispetto agli obiettivi conoscitivi sopra individuati è estremamente modesta dal momento che i proventi non sottendono la correlazione tra la cessione di un prodotto ed un'entrata di moneta correlata all'utilità ricevuta bensì un'operazione di finanziamento. È possibile pertanto ritenere che la significatività di una quantità risultato dipenda, in ultima analisi, da una corretta impostazione del problema conoscitivo sul risultato stesso.

In altre parole si tratta

– di conoscere le dinamiche gestionali sotto il profilo economico e monetario, che caratterizzano le aziende di erogazione e che portano alla formazione del risultato (paradigma teorico di riferimento);

– di definire e quantificare le componenti del risultato (modello di descrizione numerica in grado di rappresentare la quantità individuata) tenendo presente che il modello consolidato per le imprese non è necessariamente l'unico in grado di rappresentare la ricchezza prodotta dall'azienda;

– di ricercare l'omogeneità attraverso l'individuazione di un sistema di coefficienti parametrici che tenga conto delle specificità gestionali delle aziende di erogazione (coerenza delle regole di corrispondenza con le caratteristiche gestionali dell'azienda).

nanziaria e patrimoniale, pur espressivo di favorevoli sintomi nella gestione delle risorse non sono sufficienti per poter affermare che l'azienda è condotta secondo economicità», S. AZZALI, *Le amministrazioni pubbliche aziende pubbliche di produzione*, in A. TANZI, P. ANDREI, S. AZZALI, *Saggi vari di Economia Aziendale*, Giappichelli, Torino, 1991, p. 92.

⁸¹ Capaldo osserva con riferimento alle aziende non profit come «è assai frequente che nelle non profit, il bilancio assuma connotazioni puramente finanziarie e il risultato d'esercizio scaturisca dalla contrapposizione tra entrate ed uscite, colte in una delle loro varie fasi (incasso, pagamento, formazione di crediti e debiti, assunzione di impegni, ecc.)», P. CAPALDO, *Aziende*, cit., p. 73.

⁸² Si parla di proventi e non di ricavi perché il ricavo è fenomeno tipico dello scambio di mercato e discende da un prezzo determinato in funzione della domanda e dell'offerta. Cfr. P. CAPALDO, *Aziende*, cit., p. 37.

In conclusione, la significatività della quantità risultato nelle aziende di erogazione va valutata in relazione:

– da una parte alla capacità di tale quantità di esprimere il maggior valore creato attraverso la gestione aziendale in un periodo di tempo determinato, capacità condizionata in modo decisivo dal grado di coerenza tra i caratteri dell'azienda di erogazione e gli strumenti di misurazione prescelti;

– dall'altra alla capacità di tale quantità di essere un punto di riferimento per formulare un giudizio sull'operato degli amministratori e per dare efficacia ai processi di pianificazione e controllo, in termini di capacità delle misure ottenute di incidere sul comportamento degli operatori all'interno dell'azienda⁸³.

⁸³ Cfr. H. MINTZBERG, *La progettazione dell'organizzazione aziendale*, Il Mulino, Bologna, 1985, pp. 141-145; G. BRUNETTI, *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli, Milano, 1980.

CAPITOLO V

**MISURAZIONE DEL RISULTATO E
GIUDIZIO DI EFFICIENZA ED EFFICACIA
NELLA AZIENDA DI EROGAZIONE**

1. Premessa

La rilevazione dei fatti aziendali e la conoscenza del loro concorso alla determinazione dei risultati ottenuti, riveste un'importanza strategica nell'amministrazione delle aziende di erogazione.

Da una parte, infatti, la conoscenza della correlazione tra i fattori di produzione e i risultati ottenuti serve a creare e a mantenere le condizioni affinché i soggetti finanziatori delle stesse possano esprimere un giudizio positivo sulla gestione dell'azienda¹ e sui suoi risultati nonché apportare sempre nuovo potere d'acquisto nei cicli di gestione a venire garantendone così la continuità²; dall'altra rappresenta uno strumento essenziale di co-

¹ Con riferimento agli enti locali, Pozzoli osserva: «È estremamente difficile misurare la performance di un ente locale poiché questo costituisce una tipologia aziendale che non esaurisce il proprio scopo con il raggiungimento di un risultato economico positivo; si potrebbe, anzi sostenere che il raggiungimento stesso di un avanzo economico non è indice del buon governo di un ente locale né è in taluni casi condizione necessaria per giudicare positivamente l'operato dell'amministrazione. Un ente locale potrebbe realizzare un risultato economico positivo, ma aver gestito male l'ente locale; potrebbe per esempio, aver tagliato servizi sociali primari, laddove questi non sono necessari oppure aver sovraccaricato la collettività con imposte dirette o indirette, oppure ancora aver disatteso la previsione di investimenti – precedentemente promessi e contabilizzati – in aree disagiate», M. POZZOLI, *Oggetto e finalità del controllo di gestione*, in M. MULAZZANI, M.G. CEPPATELLI (a cura di), *La determinazione dei costi dei servizi negli enti locali ai fini del controllo interno di gestione*, Aracne, Roma, 2007, p. 56.

² Si osservi come il fatto che le condizioni di sviluppo e sopravvivenza delle aziende di erogazione non debbano ritrovarsi nella capacità di perseguire i fini ad esse propri nel modo più

noscenza e di comportamento per gli amministratori della stessa azienda di erogazione³.

Se l'espressione di un giudizio positivo sulla gestione dell'azienda si fonda, in ultima analisi, sull'attitudine dei beni e servizi ottenuti dalla stessa ad appagare i bisogni dei destinatari, la valenza strategica a sua volta richiede che i soggetti che amministrano l'azienda e i portatori dei bisogni da soddisfare possano conoscere e valutare l'efficienza⁴ e l'efficacia dell'agire aziendale attraverso un sistema informativo che presenti forti tratti di omogeneità.

Non è più pensabile che possa esistere un'efficienza da comunicare al cittadino che sia diversa da quella verificata dagli amministratori e dagli organi di controllo, così come non è più pensabile che vi sia un'efficacia della gestione delle aziende di erogazione che viene intesa in modo differente da co-

conveniente, è il risultato di una difficoltà di misurazione dei risultati di tali aziende. Con riferimento esplicito alle aziende non profit, Melandri conclude «è dunque ben chiaro il prezioso ruolo che dati e risultati economici assumono nelle aziende profit: essi non solo sono in grado di indicare, in termini quantitativi, il successo o meno delle attività di un'organizzazione, ma costituiscono anche uno strumento manageriale che può avere effetti sulla durata e sulle dimensioni dell'organizzazione stessa. Mentre nel non profit tutto questo non è applicabile, se non solo parzialmente», (V. MELANDRI, *Accountability*, cit., p. 140). Lo stesso Azzini osservava con riferimento alle aziende originarie come «ovviamente cercheranno di perseguire i fini ad esse propri nel modo più conveniente, ma il loro perseguimento meno convenientemente di quanto sperato o di quanto ci si era ripromesso non è, almeno per le aziende pertinenti a gruppi sociali naturali – famiglie, Stato – condizione del loro sorgere, del loro permanere e del loro cessare ma si riverbera sull'attività svolta e sulla intensità con la quale perseguono i loro fini», L. AZZINI, *Istituzioni di Economia d'azienda*, Giuffrè, Milano, 1982, p. 32.

³ Con riferimento alle aziende pubbliche locali Farneti e Pozzoli osservano «Poiché è del tutto naturale che un'azienda renda il conto in primo luogo ai soggetti che hanno messo a disposizione le risorse finanziarie necessarie per il suo funzionamento cercando di soddisfare le loro esigenze conoscitive con strumenti coerenti con la cultura prevalente in un particolare momento storico, i sistemi di rilevazione contabile devono adeguarsi e consentire la rilevazione delle variazioni economico-patrimoniali le la conseguente predisposizione di documenti di sintesi idonei, anzitutto, a verificare la autonoma funzionalità duratura dell'APL nonché a favorire il dialogo con la collettività amministrata anche su basi economiche (...). Il progressivo affermarsi dell'autonomia contribuisce a modificare i significati di risultato, responsabilità e controllo nel rapporto tra l'APL e la collettività amministrata, onde appare consequenziale una profonda innovazione della cultura organizzativa e delle tecniche di misurazione» G. FARNETI, S. POZZOLI, *Principi*, cit., p. 35.

⁴ «La consueta limitatezza dei mezzi rispetto ai fini attribuisce rilevanza economica al problema qui enunciato e dà occasione alla più gran parte delle scelte di convenienza economica. Conseguire un certo scopo con minimo dispendio di mezzi è il nostro problema; non dissimile da esso è il raggiungimento di fini massimi con i limitati mezzi dei quali si può disporre», G. ZAPPA, *La nozione di azienda nell'economia moderna*, Giuffrè, Milano, 1954, p. 1269.

loro che gestiscono l'azienda rispetto a coloro che sono i destinatari dell'attività aziendale.

Lo snodo centrale è rappresentato dall'esigenza di pervenire ad una *quantità risultato* che consenta a tutti coloro che hanno un interesse conoscitivo nei confronti dell'attività dell'azienda di erogazione di giungere in modo univoco ad un giudizio di economicità, efficienza e di efficacia⁵, in grado a sua volta di orientare e stimolare comportamenti coerenti rispetto agli obiettivi prefissati.

A nostro avviso non si tratta di rinunciare a ritenere che possano esistere tante configurazioni di risultato quanti sono i fini per i quali viene determinato – gestionali, di valutazione e incentivazione, di programmazione e controllo, di comunicazione – ma di anteporvi logicamente la soluzione delle questioni relative alle quantificazioni delle componenti di costo e ricavo, da cui far discendere poi i giudizi sull'efficienza, efficacia ed economicità della gestione aziendale⁶.

2. Il giudizio di economicità

L'economicità, intesa come attitudine di un'azienda ad operare nel tempo quale strumento di massimizzazione delle utilità delle risorse impiegate⁷, è

⁵ La questione accomuna sia le aziende pubbliche sia le aziende non profit. Con riferimento a queste ultime Grumo osserva come «la misurazione della performance delle organizzazioni non profit costituisce un tema centrale poiché tale processo è propedeutico alla soddisfazione di molteplici esigenze quali: la definizione di un miglior processo di pianificazione strategica e di programmazione nelle organizzazioni non profit; la definizione di un sistema di controllo di gestione adeguato alla specifica realtà delle aziende non profit; la definizione di bilanci sociali e di missione in grado di comunicare il grado di successo sociale perseguito dall'organizzazione nella propria comunità; la definizione di un sistema di indicatori che consenta un lavoro più agevole e oggettivo a coloro che ricoprono cariche di revisore delle organizzazioni non profit; la definizione di un sistema di indicatori che consentano ai soggetti finanziatori del non profit di disporre di strumenti di valutazione delle performance delle ONP che permettano di meglio selezionare gli enti e i progetti destinatari del finanziamento, ma anche, di supportare le organizzazioni nel processo di costruzione della performance a livello di ente e di progetto; la definizione di un sistema di indicatori utile per gestire i progetti sociali; la definizione di un sistema di indicatori importanti per fondare adeguati processi di certificazione delle organizzazioni non profit; la definizione di bilanci di esercizio maggiormente espressivi dei risultati della gestione», M. GRUMO, *Bilancio*, cit., p. 4.

⁶ Sul concetto di economicità nell'ambito aziendale e sul rapporto con l'equilibrio economico si rinvia a E. CAVALIERI, R. FERRARI FRANCESCHI, *Economia*, cit., pp. 228-233.

⁷ Sostero propone una classificazione delle principali interpretazioni del concetto di eco-

caratteristica costitutiva di ogni azienda⁸, sia essa di produzione o di erogazione, sia essa impresa o azienda non profit⁹ o azienda pubblica¹⁰, e da essa discende la stessa sopravvivenza nel tempo dell'attività aziendale¹¹.

L'espressione di un giudizio sull'economicità della gestione richiede con riferimento ad un determinato periodo di tempo:

- di misurare e valutare l'efficienza dell'agire dell'azienda;
- di misurare e valutare l'efficacia dell'agire dell'azienda;
- di conoscere le condizioni di equilibrio dell'azienda.

L'efficienza e l'efficacia rappresentano le due dimensioni della performance propria di ciascuna azienda mentre l'equilibrio rappresenta una situazione sottesa al concetto stesso di economicità che viene spesso ricondotta a mera condizione tecnica da rispettare per continuare il perseguimento delle finalità istituzionali¹².

Le peculiarità gestionali operative delle aziende di erogazione, non profit

nomicità in due gruppi: – economicità come condizione di equilibrio aziendale, dove l'economicità «viene interpretata come condizione di funzionamento, come requisito per continuare a perseguire le proprie finalità istituzionali, il cui raggiungimento va però valutato separatamente e indipendentemente dal raggiungimento dell'equilibrio»; – economicità come capacità di perseguimento delle finalità istituzionali dove «il rispetto delle condizioni di equilibrio può anche essere ridotto a mera condizione tecnica», U. SOSTERO, *Economicità*, cit., p. 2.

⁸ Cfr. P. ONIDA, *Economia d'azienda*, Utet, Torino, 1987, p. 55.

⁹ Cfr. V. MELANDRI, *Accountability*, cit., p. 189 ss.; M. MOLteni, *Le misure di performance nelle aziende non profit di servizi alla persona*, Cedam, Padova, 1997; G. GANDINI, *La programmazione e il controllo nelle aziende del terzo settore*, Franco Angeli, Milano, 2004.

¹⁰ Con riferimento alle amministrazioni pubbliche Monteduro osserva come «l'economicità della gestione è da intendersi come la capacità di soddisfare in modo adeguato i bisogni considerati di pubblico interesse dalla comunità di riferimento, prelevando un ammontare di ricchezza dalla comunità stessa tale da essere socialmente accettabile», F. MONTEDURO, *Le caratteristiche principali della misurazione delle performance*, in *Misurare per decidere*, Dipartimento della Funzione Pubblica, Il Rubettino, 2006, p. 33.

¹¹ «Ciascun tipo di azienda persegue delle finalità istituzionali che per quanto possano essere diverse, richiedono comunque che l'azienda stessa possa durare nel tempo in un ambiente mutevole e svolgere la sua azione in modo relativamente autonomo», U. SOSTERO, *Economicità*, cit., p. XIII.

¹² «il conseguimento di un soddisfacente livello di equilibrio economico in costanti condizioni di solvibilità finanziaria è da considerare (...) condizione di vincolo da soddisfare per poter sopravvivere e per poter perseguire efficacemente finalità istituzionali di ordine meta-economico», G. MARCON, M. TIEGHI, *Sistema informativo e misurazioni economiche nelle aziende non profit*, in A. ZANGRANDI (a cura di), *Aziende non profit. Le condizioni di sviluppo*, Egea, Milano, 2000.

e pubblica amministrazione, richiedono l'individuazione di strumenti di misurazione e valutazione dell'economicità della gestione almeno parzialmente differenti rispetto alle imprese¹³.

Diversamente da queste ultime infatti, dove grazie al metro monetario, efficienza, efficacia ed equilibrio presentano rilevanti sovrapposizioni, nelle aziende di erogazione l'assenza del prezzo richiede che le tre dimensioni siano indagate separatamente e separatamente concorrano alla definizione del grado di economicità della gestione¹⁴.

Così è più facile che una gestione efficiente sia disgiunta da una gestione efficace nelle aziende di erogazione piuttosto che nelle aziende di produzione¹⁵, così come rilevare un equilibrio positivo tra utilità impiegate e risorse reintegrate che «non necessariamente è espressivo delle complessive condizioni di efficienza ed efficacia»¹⁶.

Nell'analisi della performance dell'azienda di erogazione le combinazioni che possono ritrovarsi possono essere essenzialmente quattro:

1. scarsa efficienza e scarsa efficacia;
2. scarsa efficienza ed elevata efficacia;
3. elevata efficienza ed elevata efficacia;
4. scarsa efficienza e scarsa efficacia.

¹³ Pavan sottolinea come nelle aziende pubbliche «sussiste una condizione naturale di imprecisa finalizzazione. La difficoltà di definire concreti obiettivi per amministrazioni quali quelle della giustizia e della difesa costituisce una peculiarità di tale rilievo da attribuire all'organizzazione e gestione di tali entità modi di essere del tutto originali, che richiedono strumenti di governo non certamente mutuabili in modo immediato e acritico dal mondo delle imprese private», A. PAVAN, *Amministrazione*, cit., p. 275.

¹⁴ «Da parte nostra riteniamo utile, invece, separare e distinguere le condizioni che le aziende devono rispettare per poter continuare ad operare, dalla loro capacità di perseguire le loro finalità istituzionali. Questa distinzione può risultare preziosa non solo dal punto di vista analitico, per meglio comprendere le determinanti dei risultati aziendali, ma anche dal punto di vista operativo, giacché aiuta a percepire come la strumentazione gestionale – di cui le aziende si devono dotare – deve riuscire, da un lato, a monitorare il rispetto delle condizioni di funzionamento, dall'altro a valutare il successo nel perseguimento delle finalità istituzionali», U. SOSTERO, *Economicità*, cit., pp. 3-4.

¹⁵ Sostero sottolinea come nell'ambito delle stesse imprese possa emergere una diacronia tra efficienza ed efficacia correlata a casi particolari: «possiamo considerare il caso di un'impresa che – operando in regime monopolistico – riesce nel breve periodo a raggiungere le proprie finalità istituzionali di carattere economico (creazione di ricchezza per i soggetti portatori di interessi istituzionali) anche senza preoccuparsi di ottimizzare il consumo delle risorse nello svolgimento dell'attività produttiva», U. SOSTERO, *Economicità*, cit., p. 172.

¹⁶ Cfr. G. FARNETI, S. POZZOLI, *Principi*, cit., p. 3.

La prima e la terza sono situazioni esattamente opposte: nella prima l'azienda opera usando male le risorse e senza raggiungere gli obiettivi istituzionali e per questo presenta una performance negativa (distrugge valore); nella terza l'azienda impiega le risorse con razionalità economica e riesce a soddisfare i bisogni dei destinatari nel tempo (crea valore).

Nella seconda troviamo una performance aziendale che evidenzia l'ottenimento degli obiettivi prefissati ma con un uso delle risorse non economico. In questo caso l'analisi del rapporto tra input ed output può portare all'individuazione di margini di miglioramento significativi sull'organizzazione ed impiego dei fattori di produzione e conseguentemente ad un probabile incremento degli output prodotti ed erogati.

La quarta situazione presenta infine una performance che evidenzia una elevata efficienza ma non sufficiente ad assicurare l'efficacia dell'agire dell'azienda di erogazione. Tale performance richiede di essere approfondita nelle sue determinanti di input e di output ed in particolare deve verificarsi se la scarsa efficacia deriva dalla disponibilità di risorse in misura insufficiente o diversamente dall'ottenimento di output non adeguati a rispondere ai bisogni dei destinatari istituzionali dell'azienda di erogazione. Mentre nel primo caso opera la presunzione che il soggetto economico dell'azienda di erogazione pur avendo agito secondo razionalità economica per cause a lui non imputabili non si sia trovato nelle condizioni di poter soddisfare i bisogni dei destinatari, nel secondo caso il soggetto economico ha intenzionalmente scelto di realizzare output che non sono in grado di rispondere ai bisogni della comunità¹⁷.

Tali specificità delle performance delle aziende di erogazione deriva essenzialmente dalla difficoltà di determinare un indicatore sintetico¹⁸ che possa accomunare nella misurazione e nella valutazione le due dimensioni.

Si tratta di un processo di conoscenza reso difficoltoso dall'incapacità del

¹⁷ «... un'azienda pubblica territoriale che pur impiegando nel modo ottimale le risorse disponibili (grazie alla capacità di selezionare i fornitori che praticano le migliori condizioni di acquisto) si dedica ad attività che risultano di secondaria importanza per la sua collettività di riferimento invece di rispondere alle esigenze più rilevanti», U. SOSTERO, *Economicità*, cit., p. 174.

¹⁸ Con riferimento alle aziende non profit Capaldo osservava come «In queste aziende non è possibile, di norma, costruire un indicatore di sintesi dotato della medesima capacità segnaletica che, nelle imprese, ha il profitto. Non lo consente la peculiarità e, a volte, l'eterogeneità dei loro fini che mal si prestano – per evidenti ragioni – ad essere, per così dire, racchiusi e riassunti in un unico dato quantitativo», P. CAPALDO, *Aziende*, cit., p. 71.

sistema di misura prescelto per la valorizzazione delle operazioni aziendali, la moneta, di misurare l'utilità realizzata attraverso l'attività aziendale¹⁹, ma che non mette in dubbio l'esistenza stessa dei concetti di efficienza e di efficacia e di equilibrio nonché la rilevanza degli stessi in rapporto all'evolversi del rapporto tra azienda di erogazione e cliente-utente²⁰.

Pertanto se da un lato l'esistenza, sotto il profilo economico, delle due dimensioni e l'espressione di un giudizio sulle stesse è desumibile in ultima analisi dalla stessa capacità di sopravvivenza nel tempo, dall'altro diviene imprescindibile conoscere come le operazioni di gestione e quindi l'operato degli amministratori, hanno concorso e concorrono al mantenimento nel tempo dell'attività aziendale.

3. Il risultato economico e il giudizio di efficienza

La determinazione del risultato economico di gestione – come contrapposizione tra utilità ottenute dalla produzione (output) e utilità impiegate per ottenerle (input) – costituisce il fondamento per formulare un giudizio di efficienza dell'agire di un'azienda di erogazione.

L'efficienza della gestione dell'azienda di erogazione viene così ad essere indagata con riferimento all'ammontare delle utilità impiegate rispetto alla massimizzazione dei risultati ottenuti o al minimo delle utilità consumate a parità di utilità prodotta²¹.

Nelle aziende di erogazione il risultato economico non è in grado di e-

¹⁹ Broglia Guiggi sottolinea come «nelle aziende in cui la gestione si caratterizza per l'acquisizione a titolo gratuito di taluni fattori produttivi nonché per l'assenza di un effettivo mercato di sbocco al quale destinare la produzione ottenuta, la quantificazione del reddito di esercizio – e, prima ancora, dei suoi tipici componenti positivi e negativi – può, semmai risultare più complicata, ma non ne inficia la validità generale, lasciando del tutto immutati i termini della questione», A. BROGLIA GUIGGI, *Concettualità*, cit., p. 201.

²⁰ Cfr. V. MELANDRI, *Accountability*, cit., p. 202.

²¹ Tessitore osserva come «ai fini dell'apprezzamento dei valori generati e destinati ai soggetti per i quali sia le aziende non profit sia quelle di consumo operano, sorgono particolari difficoltà per la misurazione del valore dei beni e dei servizi prodotti ed erogati. In alcuni casi è possibile sopperire alla mancanza del sistema di scambi monetari effettuati dall'azienda con i prezzi correnti, identificati nelle ragioni di scambio più convenienti che la situazione di mercato avrebbe consentito; in altri casi l'assenza di significativi volumi di scambi di mercato potrebbe essere supplita con la stima del costo di produzione dei beni o servizi erogati o con un sistema di prezzi-ombra», A. TESSITORE, *Riconsiderazione*, cit., p. 439, nota 18.

sprimere la relazione esistente tra il valore delle risorse impiegate e il valore attribuito ai beni e servizi erogati.

In esse infatti le utilità impiegate nel processo di trasformazione trovano la loro valorizzazione in termini monetari nel costo di fattore di produzione, mentre l'output prodotto non può essere valorizzato in termini monetari.

L'assenza del prezzo di vendita dei beni e servizi prodotti non va confusa, peraltro, con l'assenza assoluta di un valore²² attribuibile ai beni e servizi prodotti; la produzione ottenuta ha un valore in quanto esprime l'utilità a soddisfare un bisogno, ma tale utilità non trova espressione in termini monetari.

La disomogeneità nel metro di misura del valore degli input rispetto agli output²³ ha portato essenzialmente gli studiosi a considerare gli indicatori nati all'interno delle imprese in una logica di controllo di gestione come strumenti di misura dei risultati conseguiti dalla gestione delle aziende di erogazione.

Così nella aziende di erogazione si presenta elevato il rischio di una sovrapposizione di due momenti importanti, la misura dei risultati della gestione e l'esercizio del controllo sulla gestione.

In tal modo, non riuscendo a pervenire ad un giudizio di sintesi univoco e comparabile nel tempo e nello spazio²⁴ tra aziende di erogazione appartenenti allo stesso settore o a settori diversi, si è assistito di fatto ad una tendenza al proliferare di studi settoriali²⁵, nei quali si individuano specifici modelli di misurazione dei risultati²⁶, basati essenzialmente su una molteplicità

²² Besta osserva come il *valore* denota sempre un giudizio, un'opinione dell'intelligenza dell'uomo rispetto ai beni economici, cioè attitudine di un dato bene ad appagare un desiderio o un bisogno, Cfr. F. BESTA, *Ragioneria*, cit., p. 215.

²³ Sulla disomogeneità nel metro di misura si veda la riflessione di Borgonovi e Maggi riferita alle amministrazioni pubbliche, Cfr. E. BORGONOVÌ, D. MAGGI, *Contabilità*, cit., pp. 40-42.

²⁴ Cfr. G. FARNETI, *Definizione*, cit., pp. 359-361.

²⁵ Sul tema degli indicatori i contributi sono quasi sempre di carattere settoriale tesi ad individuare modelli di misurazione specifici. Si rinvia per le aziende non profit M. MOLTENI, *Misure*, cit.; V. MELANDRI, *Accountability*, cit.; M. GRUMO, *Bilancio*, cit., p. 81; Per quanto attiene alle aziende pubbliche si rinvia a L. HINNA, F. MONTEDURO, *Amministrazioni Pubbliche. Evoluzione e sistemi di gestione*, Aracne, Roma, 2006, pp. 133-144; AA.VV., *Misurare per decidere*, cit.

²⁶ Mussari osserva con riferimento alle aziende pubbliche locali come «...ricade nella responsabilità di ogni singola APL, l'obbligo di ritagliarsi su misura, in modo autonomo, le soluzioni tecniche ritenute più idonee per misurare i risultati (...) Ogni azienda e massimamente la APL è un fenomeno economico, sociale e politico in sé specifico e irripetibile cioè non stan-

cità di indicatori appositamente definiti e non replicabili in differenti contesti aziendali.

Nello studio delle aziende di erogazione si ha una frammentazione degli indicatori che si fonda sulla convinzione che all'incrementare del numero degli indicatori possa migliorare la conoscenza dell'efficienza ed efficacia della gestione. Si tende così ad un incremento dei dati disponibili che, peraltro, non necessariamente migliorano né il processo decisionale né le attività di valutazione e controllo dell'operato in quanto di fatto rispondono a logiche parzialmente differenti.

In questa sede, peraltro, si ritiene di imboccare un percorso differente, nella convinzione prima di tutto, che la validità dei sistemi di indicatori formulati per le aziende di erogazione, non profit e amministrazioni pubbliche, non possa prescindere dalla bontà delle soluzioni messe a punto per la misurazione e valutazione delle utilità prodotte.

Si propone così di guardare al giudizio di efficienza e di efficacia sia in termini di misurazione sia in termini di valutazione.

Con riferimento al giudizio di efficienza, entrambe le dimensioni trovano espressione al termine del periodo di gestione oggetto del giudizio.

La *misurazione dell'efficienza* consta nella determinazione in termini esclusivamente quantitativi dei beni e servizi ottenuti e dei fattori impiegati per produrli. La sua determinazione è agevole attraverso il ricorso a differenti unità di misura di natura fisica (kw, h, Kg) e può essere definita anche come *rendimento*²⁷.

È necessario prestare attenzione alla distinzione, in sede di misurazione dell'efficienza, tra l'output prodotto, e l'attività svolta per ottenerlo.

Diversamente dalle imprese, per le quali la cessione di beni e servizi dietro corrispettivo in termini monetari riassume in sé anche la misura e valutazione dell'attività svolta per ottenerla, nelle aziende di erogazione la misurazione dei volumi di attività può essere espressiva degli output prodotti in

ardizzabile. Ogni APL è qualificata da condizioni ambientali e di funzionamento interno del tutto specifiche e, dinamiche e, quindi, non replicabili esattamente, ma la comprensione delle quali si rivela indispensabile per garantire un corretto funzionamento dei sistemi per la misurazione e il controllo dei risultati», R. MUSSARI (a cura di), *Performance*, cit., p. 29.

²⁷ Sostero annota come «per rendimento si intende normalmente il rapporto tra i volumi di attività effettuata e i volumi di fattori produttivi impiegati. Quindi il rendimento non è altro che una misurazione in termini fisici dell'efficienza, che – non utilizzando i prezzi per valorizzare i fattori produttivi né per valorizzare l'attività svolta – riguarda solamente la fase di trasformazione dei fattori produttivi e non quelle di acquisto dei fattori e vendita dei prodotti», U. SOSTERO, *Economicità*, cit., p. 178.

presenza di una elevata standardizzazione dei processi produttivi²⁸.

La *valutazione dell'efficienza* si fonda sulla valorizzazione delle risorse impiegate e di quelle ottenute. Nelle aziende di erogazione è possibile la valorizzazione attraverso il metro monetario delle risorse impiegate per l'ottenimento dei prodotti ma non dei prodotti ottenuti. La valutazione dell'efficienza viene effettuata di fatto solo sul fronte dei costi sostenuti per ottenere i prodotti²⁹: a parità di prodotti ottenuti la gestione può definirsi efficiente quando sostiene costi minimi, o quando a parità di costi sostenuti ottiene il massimo numero di prodotti.

È possibile così osservare come la formulazione dei giudizi di efficienza nelle aziende di erogazione trova essenzialmente espressione attraverso la *misura* degli input e degli output ed in termini per lo più comparativi, in quanto il termine di paragone può essere individuato rispetto alla stessa azienda con riferimento agli input ed output programmati o rispetto ad aziende simili per attività e dimensione con riferimento ai risultati ottenuti³⁰.

La misurazione quantitativa e qualitativa degli input e degli output rappresenta così un punto di partenza necessario per esprimere un giudizio di efficienza, sebbene non sufficiente. Ad essa deve seguire una valutazione dell'efficienza che si fonda sui valori attribuiti alle risorse impiegate e ai risultati ottenuti.

²⁸ A questo proposito Sostero osserva come «se tutti gli utenti di una casa di riposo per anziani richiedessero le medesime attenzioni, per quantificare il volume di attività in un certo periodo sarebbe sufficiente potrebbe essere determinato attraverso il numero di assistiti. In questo caso la valutazione dell'efficienza può avvenire semplicemente attraverso il calcolo del costo unitario di produzione (es. costo per ogni giornata – uomo di ricovero). Se però vi sono utenti che richiedono trattamenti particolari (soggetti non autosufficienti, soggetti che richiedono terapie o diete specifiche, ...) la semplice enumerazione degli assistiti non consente di esprimere in modo compiuto l'attività svolta e quindi di operare un raffronto significativo con le risorse impiegate al fine di valutare l'efficienza del processo produttivo», U. SOSTERO, *Economicità*, cit., p. 183.

²⁹ «Nelle imprese, infatti, efficienza ed efficacia sono misurate sul fondamento dei prezzi che sono serviti per quantificare costi e ricavi, mentre nelle aziende pubbliche questo non avviene. (...) Nelle aziende pubbliche l'efficienza si collega sempre al sostenimento dei costi, ma non si ha, tramite il mercato, una misura dell'efficacia, né le due grandezze sono fra di loro integrabili in un unico risultato. Esse, dunque, nelle aziende pubbliche, vanno individuate indagandole e misurandole separatamente ...», G. FARNETI, S. POZZOLI, *Principi*, cit., p. 3.

³⁰ «Calcolando il rapporto tra output e input, o la quantità prodotta per unità di input, si può ottenere una misura dell'efficienza. L'unità A è più efficiente dell'unità B se: (1) usa meno risorse dell'unità B, ma ottiene gli stessi risultati; oppure (2) usa le stesse risorse dell'unità B, ma ottiene risultati maggiori», R.N. ANTHONY, D.W. YOUNG, *Non profit*, cit., p. 15.

La difficoltà di attribuire un valore all'output prodotto misurabile con lo stesso metro monetario con il quale trovano valorizzazione gli input, ha portato a preferire la formulazione di un giudizio di efficienza comparativa partendo da un livello di output definito in termini di qualità e quantità e perseguendo la minimizzazione degli input impiegati.

Si pensi così a due scuole alle quali sono assegnate le stesse risorse e il giudizio di efficienza si fonda sulla capacità di ciascuna di massimizzare il rapporto tra mezzi a disposizione e livello di istruzione impartita agli alunni; ad una casa di riposo per anziani, dove, a parità di struttura e personale addetto, l'efficienza aumenta all'aumentare dei posti letto e dei servizi offerti; ad un ente locale che dovendo garantire l'illuminazione pubblica su una superficie definita di suolo pubblico (output) riesca a ridurre il consumo di energia elettrica (input) necessario per erogare il servizio.

Possiamo osservare come nei primi due casi la difficoltà di quantificazione del livello di istruzione da una parte e la differente qualità dei servizi erogati dall'altra non permettono di pervenire ad un giudizio di efficienza; diversamente nella terza ipotesi viene definito un livello di output e la gestione dell'azienda di erogazione potrà dirsi più efficiente quanto più riuscirà a contenere gli input necessari per ottenere quel livello di output.

Nel caso in cui il giudizio di efficienza venga formulato in relazione alla capacità di contenimento dei costi sostenuti rispetto ad un livello di output predefinito si è in grado di conoscere, attraverso la misura, e di valutare una componente importante dell'equilibrio economico³¹. Peraltro rimane impossibile, pur avendone constatato l'esistenza di fatto in quanto l'azienda continui a perdurare nel tempo³², misurare e valutare, attraverso

³¹ Sostero con riferimento alle aziende pubbliche osserva come dalla cessione di beni e servizi prodotti non deriva il ripristino delle risorse consumate nell'attività produttiva, poiché la cessione avviene a titolo gratuito o applicando dei corrispettivi che coprono solo in minima parte il costo del bene o servizio ceduto (si pensi al caso delle marche da bollo per atti giudiziari). Quindi una maggiore efficienza ha effetti positivi sull'equilibrio economico solo se si traduce in una riduzione delle risorse consumate, mentre può essere ininfluente sul raggiungimento dell'equilibrio economico se si traduce nella capacità di produrre maggiori volumi di servizi a parità di risorse consumate», U. SOSTERO, *Economicità*, cit., pp. 41-42.

³² Si concorda a questo proposito con Sostero quando afferma che «la capacità di durare nel tempo e di mantenere una situazione di relativa autonomia – e quindi la possibilità di soddisfare le finalità istituzionali – dipende in modo determinante da un insieme di performance e di condizioni di equilibrio dell'azienda che viene solitamente compendiate nel concetto di economicità», mentre non si concorda sulle modalità di misurazione/rappresen-

il metro monetario, la dinamica complessiva dell'equilibrio economico.

4. Il risultato economico e il giudizio di efficacia

L'espressione di un giudizio di efficacia sulla gestione di un'azienda di erogazione si fonda sulla conoscenza e valutazione del risultato ottenuto in un certo periodo di tempo rapportato con gli obiettivi prefissati, espressi in termini di beni e servizi attraverso la cui erogazione l'azienda intende soddisfare i bisogni della comunità di riferimento.

In altri termini, l'efficacia attiene alla creazione di utilità atte a soddisfare i bisogni della collettività nei tempi e nei modi prestabiliti³³.

Il giudizio di efficacia si configura così come esito di una attività di valutazione *ex post* che insiste su due momenti distinti di confronto: il primo focalizzato sulle caratteristiche quantitative e qualitative dei beni e servizi realizzati rispetto a quelli programmati (*efficacia interna o efficacia operativa*); il secondo sulla capacità dei beni e servizi prodotti di soddisfare i bisogni della collettività per i quali si è operato (*efficacia esterna o efficacia strategica*)³⁴.

È necessario pertanto affrontare distintamente il momento della misurazione da quello della valutazione dell'efficacia della gestione dell'azienda di erogazione.

tazione dell'equilibrio economico come attitudine dell'azienda ad operare in condizioni che consentano almeno di ripristinare la ricchezza consumata nello svolgimento della gestione, U. SOSTERO, *Economicità*, cit., pp. XV e 17.

³³ La determinazione del valore dell'utilità prodotta non può prescindere dalla considerazione che essa è quantificabile nel momento in cui avviene il collocamento dei prodotti da parte dell'azienda (erogazione). Dal momento che i bisogni sono mutevoli e variabili nel decorrere del tempo (cfr. G. ZAPPA, *Consumo*, cit., p. 562), è necessario tener conto che l'erogazione degli stessi beni e servizi in periodi differenti, può portare a utilità prodotte differenti.

³⁴ Sulla distinzione tra output e outcome Pavan scrive «I primi (obiettivi di output) costituiscono lo scopo finale dell'azione pubblica, attengono al rapporto tra cittadini e amministratori eletti, sono solitamente definibili con grandi difficoltà e incertezze (...) I secondi sono propri del rapporto che intercorre tra il livello politico e i vertici dirigenziali, esprimono le produzioni attuate, costituiscono la base reale dell'azione delle aziende pubbliche e della responsabilizzazione dei dirigenti, esprimono la concreta messa a disposizione di beni economici a favore dei cittadini», A. PAVAN, E. REGINATO, *Programmazione e controllo nello Stato e nelle altre amministrazioni pubbliche*, Giuffrè, Milano, 2004, p. 76.

La *misurazione dell'efficacia* avviene attraverso la verifica della corrispondenza tra la quantità e qualità di beni e servizi prodotti e beni e servizi previsti come necessari per soddisfare i bisogni.

Pertanto la misurazione è un'attività *ex post* ed è data dalla correlazione tra prodotto ottenuto e grado di soddisfazione dei bisogni determinato questo ultimo come quantità e qualità di prodotti che si ritiene a preventivo siano necessari per soddisfare i bisogni. Tale attività non necessita di un confronto con l'esterno ma piuttosto richiede in capo al soggetto economico uno sforzo nella redazione di una programmazione con obiettivi chiari³⁵ (beni e servizi) con le caratteristiche quantitative e qualitative ai quali contrapporre, negli stessi termini quantitativi e qualitativi, quelli ottenuti³⁶.

La *valutazione dell'efficacia* attiene alla coerenza tra i bisogni soddisfatti e i bisogni che si era previsto di soddisfare. Si tratta di una valutazione che avviene indipendentemente dai fattori di produzione impiegati e dalle attività svolte per pervenire al risultato.

Nelle imprese la valutazione dell'efficacia avviene all'esterno attraverso la corresponsione di un prezzo quale riconoscimento di una utilità ricevuta dal prodotto ceduto da parte dei destinatari. In tal modo il valore del bene o servizio ceduto trova espressione in termini monetari e diviene la base di partenza per l'espressione sintetica di un giudizio sull'efficacia della gestione.

Per le imprese la misurazione e la valutazione dell'efficacia passano attraverso il prezzo e così facendo il grado di soddisfacimento non viene predeterminato bensì si forma *ex post* attraverso la formazione dei ricavi di vendita, che sono anche l'espressione del gradimento dei clienti per i prodotti ricevuti³⁷. Anche nelle aziende di erogazione la valutazione dell'efficacia

³⁵ Cfr. G. ZANDA, *Nuovi modelli di organizzazione*, Cedam, Padova, 1979, p. 100.

³⁶ «Non è possibile misurare in modo corretto il grado di efficacia delle scelte della gestione se, preventivamente, non sono stati ben definiti gli obiettivi che con essa si vogliono raggiungere. Si può anzi affermare che la gestione di un'azienda può risultare efficace solo se essa è stata adeguatamente programmata», V. MELANDRI, *Accountability*, cit., 2004, p. 199.

³⁷ «... mancando lo scambio di mercato non vi è corrispondenza immediata tra: cessione del bene, prezzo monetario pagato, atto di consumo, gradimento del cliente. Al contrario, i proventi possono affluire dal prelievo tributario pur in presenza di forte scontento da parte degli utenti che, tuttavia, non hanno l'opportunità di rivolgersi a fornitori alternativi. Emergono così, da un lato, l'importanza prevalente della fissazione degli obiettivi d'azione e della misurazione del loro grado di raggiungimento e, dall'altro, il concetto di mercato politico, laddove il consenso è espresso, in modo compiuto, quale scelta elettorale espressa dai cittadini», A. PAVAN, *Amministrazione*, cit., p. 276.

prevede una relazione con l'esterno³⁸, con i suoi destinatari, ma essa presenta tre specificità di rilievo.

Innanzitutto l'assenza di uno *strumento di valorizzazione delle utilità cedute*. I destinatari dei beni e servizi di un'azienda di erogazione non sono infatti chiamati a corrispondere un prezzo commisurato all'utilità ottenuta mediante il bene o servizio ricevuto. Questo comporta che la valutazione dell'efficacia risulti essere più difficoltosa della sola misurazione³⁹. Si tratta, infatti, di valorizzare l'utilità effettivamente prodotta dalla gestione aziendale attraverso la cessione dei beni e servizi da parte dell'azienda di erogazione ai destinatari. L'utilità è data dalla capacità del bene e servizio prodotto e ceduto di soddisfare i bisogni di cui sono portatori i destinatari stessi, la sua valorizzazione richiede un parametro di misura in grado di esprimere la soddisfazione del bisogno derivante dal ricevimento del bene o servizio stesso.

La seconda specificità è una conseguenza della prima dal momento che l'assenza di un metro di misura monetario per l'utilità realizzata comporta che ogni realtà aziendale possa rivendicare una differente modalità di valutazione dei propri risultati correlandola alle specificità del contesto in cui opera e alla comunità di riferimento.

La terza specificità attiene al fatto che l'azienda di erogazione può cedere accanto a beni e servizi ad utilizzo individuale anche beni e servizi ad utilizzo collettivo. In quest'ultimo caso la valutazione del grado di soddisfazione dei destinatari di beni o servizi viene ad essere ulteriormente difficoltosa.

Con riferimento alle aziende e amministrazioni pubbliche, può essere annotata una ulteriore specificità correlata ad una operatività in mercati essenzialmente di tipo monopolistico, dove l'inefficacia dell'agire pubblico viene ricondotta alla lentezza e scarsa incisività dei meccanismi di controllo sociale⁴⁰.

³⁸ Cfr. M. MOLTENI, *I problemi di sviluppo delle imprese a movente ideale*, in L. BRUNI (a cura di), *Economia di comunione. Per una cultura economica a più dimensioni*, Città Nuova, Roma, 1999, p. 89.

³⁹ Melandri con riferimento al settore delle aziende non profit osserva come «La misurazione dell'outcome risulta però assai complessa e sebbene siano state avanzate ipotesi assai approfondite, non abbiamo certo trovato un'unità di misura assoluta per valutare la felicità di un bambino, di un matrimonio ben riuscito, l'educazione di un giovane, la salute, l'amicizia, il piacere o la soddisfazione di un adulto per il proprio lavoro, i sentimenti di stima, sollievo o appagamento di una persona anziana ...», V. MELANDRI, *Accountability*, cit., p. 207; cfr. anche E. PADOVANI, G. FARNETI, *La scelta degli indicatori di output*, in AA.VV., *Misurare per decidere*, Rubettino, 2006, p. 38.

⁴⁰ Cfr. A. PAVAN, *Amministrazione*, cit., p. 276.

A nostro avviso tale motivazione deve essere necessariamente affiancata da una riflessione più profonda e sistemica sulla definizione dei risultati in base ai quali i cittadini sarebbero in grado di esercitare un maggiore ed incisivo controllo sociale fondato sulla conoscenza e valutazione dell'operato degli amministratori pubblici.

Una osservazione.

L'anello debole rappresentato dall'assenza di un controvalore in termini monetari dell'utilità prodotta e ceduta ai destinatari da parte dell'azienda di erogazione, condiziona una buona definizione di obiettivi di risultato nonché la misurazione del loro grado di realizzazione. Si rende, così, necessaria sia la ricerca di una forte coerenza in termini informativi tra la definizione preventiva degli obiettivi e la determinazione dei risultati, sia la ricerca di meccanismi di coinvolgimento dei destinatari nella valutazione del grado di efficacia dell'agire aziendale, per contenere gli effetti collaterali⁴¹ di una discontinuità irrisolta che tuttora caratterizza i parametri e le variabili impiegate per definire gli obiettivi e i parametri e le variabili oggetto di rilevazione a consuntivo.

Per sopperire a tale mancanza si è ricorsi all'individuazione di indicatori, quali variabili quantitative o qualitative, che fossero in grado di esprimere, una volta messi a sistema, il fenomeno indagato, cioè il risultato della gestione. Tali indicatori peraltro ripercorrono la distinzione tra *output* e *outcome*⁴² e nei fatti sono quasi sempre determinati all'interno dell'azienda stessa e quindi non sono adeguati sostituti del prezzo di vendita ma piuttosto risultano funzionali ad individuare una serie di variabili che possono essere monitorate nel tempo e nello spazio nel loro andamento.

Peraltro l'introduzione del sistema degli indicatori non è in grado di supportare un giudizio di efficacia sulla gestione aziendale paragonabile a quello delle aziende profit.

Il rischio più grande che si corre nella amministrazione delle aziende di erogazione è pertanto quello di non disporre di una quantificazione del grado

⁴¹ Si pensi nelle amministrazioni pubbliche al comportamento dei soggetti decisionali che è slegato da una logica di programmazione e di rispetto degli obiettivi (E. BORGONVI, *Principi*, cit.) e si vedano le buone pratiche descritte in DIPARTIMENTO FUNZIONE PUBBLICA, *Definire le politiche e monitorare i risultati*, Rubettino, Catanzaro, 2007.

⁴² L'output rappresenta la quantità di beni e servizi effettivamente prodotta o erogata mentre l'outcome si riferisce alla soddisfazione dell'utente destinatario della prestazione aziendale.

di utilità o disutilità creata attraverso la gestione a favore dei destinatari dei beni e servizi prodotti, alimentando così il grado di autoreferenzialità dei giudizi di efficacia e in ultima analisi anche il grado di autoreferenzialità nella definizione degli obiettivi stessi da raggiungere senza che la comunità destinataria possa avere uno strumento efficace di espressione del proprio gradimento rispetto ai bisogni per i quali l'azienda di erogazione è stata costituita e dovrebbe operare.

In tal senso, quando si parla di efficacia nelle aziende di erogazione, è necessario guardare ad un meccanismo che permetta alle stesse di correlare la valutazione dell'efficienza con la valutazione dell'efficacia.

Nella tavola che segue si propone una schematizzazione del problema della misurazione e valutazione dell'efficienza e dell'efficacia che accomuna le aziende di erogazione.

In grassetto trovano evidenza le componenti del problema che concorrono alla discontinuità tra il processo di misurazione e quello di valutazione dell'efficienza e dell'efficacia. Si tratta di fattori che riportano al rapporto con i destinatari dell'attività erogativa dell'azienda ed in particolare al processo di valorizzazione dell'output ottenuto e dei bisogni soddisfatti.

Tavola 1. – *La misurazione e la valutazione dell'efficienza e dell'efficacia*

	EFFICIENZA	EFFICACIA
MISURAZIONE (in termini quantitativi)	Input/output	Output programmato/output realizzato (efficacia interna)
VALUTAZIONE (in termini di valore)	Input/output	Bisogni da soddisfare/bisogni soddisfatti (utilità riconosciuta dai destinatari)

La ricerca deve tendere pertanto verso l'individuazione di un coefficiente parametrico sostitutivo del parametro monetario in grado di valorizzare l'utilità ceduta ai destinatari, che divenga ad un tempo quantità di confronto rispetto alle utilità impiegate (espresse attraverso i costi dei fattori di produzione impiegati) e quantità espressiva del valore dell'utilità riconosciuta dai destinatari per la soddisfazione dei propri bisogni.

5. Il risultato economico e le condizioni di equilibrio aziendale

La natura economica dell'azienda di erogazione richiede di approfondire la relazione di reciprocità esistente tra il risultato economico conseguito dall'azienda in un certo periodo di tempo e l'equilibrio economico. La reciprocità consiste da una parte nel fatto che non si può parlare di equilibrio senza considerare il contributo della gestione – il risultato economico – all'esistenza e mantenimento dello stesso; dall'altra nel fatto che il conseguimento di un risultato economico dipende dalle condizioni di equilibrio in cui opera l'azienda nel tempo⁴³.

È possibile, da subito, osservare come le difficoltà che caratterizzano la quantificazione del risultato economico, quale contrapposizione tra componenti di costo e di ricavo,⁴⁴ fungono da ostacolo per la verifica delle condizioni di equilibrio economico dell'azienda di erogazione.

Questo non significa che l'azienda di erogazione non possa operare in equilibrio economico, quanto piuttosto che è difficile definirne in modo diretto l'esistenza.

Così mentre l'equilibrio economico nelle imprese si realizza quando le operazioni in essere in certo momento abbiano caratteristiche tali da far prevedere nel futuro un flusso di reddito in grado di assicurare ai capitali investiti nell'impresa una remunerazione sufficiente a mantenerli in tale condizione, tenuto conto del rischio connesso alle previsioni formulate⁴⁵; nelle aziende di erogazione l'impossibilità di determinare un reddito richiede di riflettere sul significato stesso di equilibrio economico e sulle modalità di sua determinazione.

Innanzitutto parlare di equilibrio significa riferirsi ad una visione della stessa azienda di erogazione come entità vivente che, attraverso il collocamento dei beni e servizi presso i destinatari, è tesa a sopravvivere nel tempo.

⁴³ Cfr. E. GIANNESI, *Interpretazione del concetto di azienda pubblica*, Cursi, Pisa, 1961, p. 27.

⁴⁴ «A primo vedere, il percepimento di fenomeni di costo e di ricavo come svincolati dai corrispondenti fenomeni di uscita e di entrata appare disagevole, a cagione della spontanea identificazione cui si è indotti degli uni negli altri. Ma è un costo non è un'uscita, così come un ricavo non è un'entrata, anche se l'immediata visione non riesce a cogliere la diversità degli aspetti. Un costo è un onere, così come un ricavo è un vantaggio: l'onere è tipicamente misurato dall'uscita ed il vantaggio dall'entrata», D. AMODEO, *Ragioneria generale delle imprese*, Giannini, Napoli, 1989, p. 176.

⁴⁵ Cfr. G.B. ALBERTI, *Elementi*, cit., p.122.

Il concetto di equilibrio economico richiede:

– innanzitutto di essere determinato a partire dalle operazioni di gestione (investimento e disinvestimento) in essere in un certo momento, ma con riferimento ad un tempo futuro e tenuto conto del rischio connesso al fatto che le previsioni formulate possano non verificarsi;

– in secondo luogo richiede di prendere atto che il risultato economico non può essere determinato come contrapposizione tra costi dei fattori di produzione impiegati e ricavi di prodotto in quanto manca la manifestazione monetaria del fenomeno economico della cessione dei beni e servizi ai destinatari;

– in terzo luogo che le condizioni di equilibrio esistono e la prova è data dal fatto dalla permanenza ed operatività delle aziende di erogazione nel tempo, ma quel che manca è la possibilità di determinarlo attraverso misura.

A tale difficoltà, la cui origine è appunto da ricondurre in ultima analisi alle stesse difficoltà di misurazione del risultato economico delle aziende di erogazione, si è trovata risposta negli studi di economia aziendale mettendo in evidenza come nei fatti nelle aziende di erogazione l'equilibrio economico possa essere definito come «l'attitudine dell'azienda ad operare in condizioni che consentano almeno di ripristinare la ricchezza consumata nello svolgimento della gestione»⁴⁶.

In questo modo, peraltro, si evidenziano alcune anomalie nella definizione dell'equilibrio economico rispetto alla sua stessa natura che poi si riversano sulla rilevanza dello stesso quale strumento conoscitivo dell'economicità della gestione dell'azienda stessa (è necessario ma non sufficiente). Esse attengono alla dinamica degli investimenti/disinvestimenti; agli elementi che influenzano l'equilibrio economico; all'orizzonte temporale di riferimento.

5.1. La dinamica degli investimenti/disinvestimenti

L'equilibrio economico così definito si fonda su un concetto di risultato della gestione visto come contrapposizione tra ricchezza consumata e ricchezza ripristinata⁴⁷.

⁴⁶ U. SOSTERO, *Economicità*, cit., p. 17.

⁴⁷ Nelle aziende non lucrative «il reintegro, tramite il collocamento delle produzioni, non

Data l'impossibilità di quantificare in termini monetari la ricchezza prodotta, la stessa viene sostituita con la ricchezza ripristinata che peraltro non è necessariamente correlata al risultato dell'attività aziendale svolta con riferimento ad un certo periodo di tempo. In altre parole la quantificazione dell'equilibrio economico non si fonda sugli esiti delle operazioni di investimento e di disinvestimento, così come avviene invece per le imprese.

Questo comporta che non sia mantenuta all'interno del concetto di equilibrio economico l'attenzione sul risultato della gestione ma che concorrano al suo mantenimento una serie di operazioni economiche non riconducibili alla fase dei disinvestimenti quanto, piuttosto, a quella dei finanziamenti (gestione finanziaria).

Questo allontanamento del concetto di equilibrio economico dalla ricchezza prodotta (seppure non quantificabile in termini monetari) ha portato peraltro a ridurre notevolmente il significato dell'equilibrio economico stesso, soprattutto in relazione al legame tra risultati ottenuti e prospettive di sopravvivenza nel tempo.

Legare il concetto di equilibrio alla capacità di ripristino delle risorse significa rinunciare alla dimensione prospettica della relazione tra utilità impiegate ed utilità prodotte a favore di una dimensione di breve periodo correlata alla gestione finanziaria.

In tal modo, peraltro, l'equilibrio definito dalla contrapposizione tra risorse impiegate e risorse ripristinate non è un indicatore della capacità dell'azienda di erogazione di risolvere problemi di natura economica, quanto piuttosto della capacità di assicurarsi la possibilità di operare anche indipendentemente dai risultati ottenuti⁴⁸.

comporta alcun giudizio positivo sull'idoneità dei beni/servizi prodotti. Ed ancora, in esse i proventi non costituiscono la naturale conclusione del processo di produzione». Farneti prosegue individuando la peculiarità rispetto all'azienda lucrativa nei «proventi che, se confrontati con i ricavi, presentano delle quantità e dei prezzi, assimilabili contabilmente alle quantità e ai prezzi delle aziende lucrative solamente con riferimento ai servizi per i quali viene applicata una tariffa. Ma anche per essi il significato è diverso, poiché i prezzi sono normalmente inferiori a quelli di mercato e dunque non si pone una problematica di aumento della quantità per migliorare i risultati...», G. FARNETI, *Economia*, cit., pp. 172-173.

⁴⁸ «Nelle aziende non lucrative si evidenzia poi, ancor maggiormente, come l'equilibrio economico, che non ha alcun significato nella direzione dell'indicazione delle finalità, costituisca un puro vincolo; mentre l'indagine sulla realizzazione delle finalità, che per esse è indispensabile, deve seguire i medesimi percorsi che devono essere indagati per le aziende lucrative (...) Si verifica pertanto come l'equilibrio finalistico nelle aziende non lucrative non sia esprimibile con l'indicatore del risultato economico, neppure a consuntivo, ma richieda

Così nelle amministrazioni pubbliche la verifica dell'equilibrio economico inteso essenzialmente come «capacità di commisurare il consumo di risorse derivante dai trasferimenti a terzi e dall'impiego dei fattori produttivi con i trasferimenti in entrata che vengono alimentati (direttamente o indirettamente) attraverso l'imposizione tributaria»⁴⁹ mette in evidenza solo la fase degli investimenti.

Non molto differente troviamo la definizione dell'equilibrio economico nelle aziende non profit, anche se non vi sono entrate da imposizione tributaria bensì trasferimenti da parte di associati, benefattori ed altri.

5.2. Gli elementi che influenzano l'equilibrio economico

Nella definizione dell'equilibrio economico come contrapposizione tra risorse impiegate e risorse ripristinate è necessario porre attenzione alle operazioni economiche che danno origine al ripristino.

Innanzitutto si constata che il concetto di risorsa ripristinata implica necessariamente una manifestazione monetaria positiva conseguente ad una manifestazione economica del fenomeno.

In questo modo mentre, per le imprese, gli elementi determinanti vengono ricercati nella fase dei disinvestimenti, per le aziende di erogazione l'assenza di un corrispettivo porta necessariamente a ricercare tali elementi nell'unica fase che dà luogo a manifestazioni monetarie positive, la fase dei finanziamenti.

Le aziende di erogazione pertanto si trovano a definire un equilibrio economico determinato da scelte di finanziamento, capacità di attrarre fondi e da politiche di assegnazione decise da altre aziende, operazioni che in realtà non concorrono alla formazione della ricchezza nuova bensì a determinare le somme a disposizione per le scelte di investimento successive.

Caso a parte è rappresentato dalle operazioni di tipo patrimoniale (plussvalenze, dividendi, canoni di locazione, ...) che sono di fatto riconducibili ad un ciclo di gestione di una vera e propria azienda di produzione facente capo allo stesso soggetto economico dell'azienda di erogazione.

invece un'indagine fondata sulla concreta applicazione dei criteri dell'efficienza e dell'efficacia, gli stessi che nelle aziende lucrative sono all'origine e lo spiegano, del risultato economico», G. FARNETI, *Economia*, cit., p. 232.

⁴⁹ Cfr. U. SOSTERO, *Economicità*, cit., p. 44.

5.3. L'orizzonte temporale di riferimento

Lo scardinamento del concetto di equilibrio economico dal momento della cessione di beni e servizi ai destinatari dell'attività dell'azienda di erogazione porta come conseguenza importante una riduzione dell'orizzonte temporale di riferimento rispetto al quale valutare l'equilibrio. L'attenzione al ripristino delle risorse rispetto a quelle impiegate insiste di fatto su un orizzonte temporale limitato essenzialmente all'esercizio successivo a quello di impiego delle risorse e pone la questione dell'adeguatezza delle risorse ripristinate rispetto a quelle già impiegate non dando alcuna indicazione sulla capacità attraverso i risultati conseguiti di continuare a soddisfare i bisogni dei destinatari. A nostro avviso, pertanto, la determinazione dell'equilibrio in tal modo fornisce un'indicazione adeguata per valutare la capacità di sopravvivenza dell'azienda nel brevissimo termine e non necessariamente per effetto delle scelte di gestione assunte dal soggetto economico.

Nonostante le anomalie connaturate alla definizione stessa di equilibrio economico rimane il fatto che esso esiste e che permane l'esigenza di conoscere l'effetto delle scelte aziendali sul suo mantenimento nel tempo. È possibile in tal senso ipotizzare che una correlazione significativa tra l'ammontare delle risorse ripristinate e i risultati della gestione ottenuti sia in grado di definire l'equilibrio economico a determinate condizioni:

- la comunità destinataria della produzione dell'azienda coincida con coloro che inseriscono le risorse finanziarie a titolo di ripristino o comunque esista un forte interesse di questi ultimi a veder realizzati i bisogni della prima;

- vi sia un elevato grado di libertà con la quale la comunità può esprimere il gradimento derivante dal bene o servizio erogato dall'azienda di erogazione che può far arrivare a non finanziare l'azienda;

- esista un meccanismo che correla le somme di ripristino ad una chiara e trasparente modalità di espressione del consenso e le somme si riducano quando i risultati non sono raggiunti (ruolo della programmazione).

Le logiche prevalenti nelle aziende non profit e nelle amministrazioni pubbliche poggiano di fatto ancora su una cultura contabile che per prima, nonostante i processi di aziendalizzazione intrapresi agli inizi degli anni Novanta, dimostra di non essere ancora in grado di individuare strumenti di supporto alle decisioni fondati sui risultati effettivamente ottenuti.

Rimane il fatto invece che, diversamente dalle imprese, la presenza di

condizioni di equilibrio è condizione necessaria ma non sufficiente per garantire il perseguimento dei risultati.

Una visione di sintesi, infatti, delle tre componenti che formano il giudizio di economicità, potrebbe portare con sé il rischio di concentrare l'attenzione solo sul mantenimento dell'equilibrio, nella convinzione che economicità ed equilibrio coincidano come avviene nelle imprese. Diversamente il concetto di equilibrio economico così definito richiede di essere esaminato e valutato anche alla luce dei concetti di efficienza ed efficacia ed è possibile che i tre giudizi mostrino tre indicazioni differenti.

Può essere, infatti, che una condizione di equilibrio positivo tra utilità impiegate e risorse reintegrate «non necessariamente è espressivo delle complessive condizioni di efficienza ed efficacia»⁵⁰, così come anche un giudizio positivo sull'efficacia non porti necessariamente ad un equilibrio positivo e ad una garanzia di durabilità dell'azienda nel tempo⁵¹.

Il rischio, in ultima analisi, di accettare una definizione di equilibrio economico incentrata su una nozione di risultato come contrapposizione tra risorse ripristinate e risorse impiegate è di accontentarsi di individuare le condizioni di durabilità dell'azienda nel brevissimo periodo e allo stesso modo di valutare gli effetti delle scelte aziendali rispetto a queste, senza tener conto della capacità di risposta nel medio lungo termine ai bisogni della comunità destinataria⁵².

⁵⁰ Cfr. G. FARNETI, S. POZZOLI, *Principi*, cit., p. 3.

⁵¹ Con riferimento alle amministrazioni pubbliche Borgonovi osserva come: «Non potendo fare riferimento a valori omogenei espressivi dell'utilità prodotta e del sacrificio richiesto tramite il prelievo obbligatorio, era ed è possibile applicare solo in parte i principi del paradigma economico aziendale. Sono possibili le valutazioni della correlazione semplice tra variazioni monetarie (entrate e uscite) o anche delle variazioni economiche (proventi e spese/costi) che sono indicatori molto indiretti e spesso di scarsa significatività dell'economicità aziendale. Ad esempio è possibile conseguire uguali situazioni di equilibrio economico e monetario: in amministrazioni diverse ricorrendo a livelli di tassazione molto differenziati; in amministrazioni con livelli di tassazione più bassi e più elevati livelli di efficienza e amministrazioni con più elevati livelli di tassazione e livelli di efficienza più bassi; in amministrazioni, con livelli quali-quantitativi di servizi molto differenziati», E. BORGONOVÌ, D. MAGGI, *Contabilità*, cit., p. 42.

⁵² In tal senso Ziruolo osserva come «... affinché per gli enti locali il risultato economico non esprima solamente il processo di creazione o di consumo di risparmio aziendale, occorrerà considerare l'efficienza e l'efficacia dell'azione amministrativa sia nella dimensione temporale, sia in quella spaziale. La duplice dimensione in cui esplodere i contenuti di efficienza e di efficacia della gestione considerata, ha lo scopo di verificarne la reale e non episodica economicità»; l'Autore prosegue in nota osservando come «la competenza periodica a cui occorre riferire l'equilibrio economico commentato è quella del medio-lungo termine ...»,

In altre parole si ritiene che l'azienda di erogazione possa arrivare ad essere indipendente dal punto di vista economico solo nel breve periodo mentre nel medio lungo periodo essa sia per propria natura dipendente e di questo debba esserne ben consapevole per sopravvivere; si tratta di non abbassare la guardia sulla possibilità che coloro che sono chiamati di anno in anno ad inserire sempre nuovo potere d'acquisto abbiano sempre le motivazioni per farlo.

6. Osservazione conclusiva

La misura del risultato economico dell'azienda di erogazione con riferimento ad un determinato periodo di tempo ricopre un ruolo centrale nella formulazione di un giudizio di economicità che possa essere elemento di valutazione dell'operato degli amministratori, punto di riferimento per l'attività di pianificazione e controllo nonché per la valutazione e incentivazione dei dipendenti⁵³.

In questo senso divengono a loro volta cruciali:

- la quantificazione dei fenomeni economici di acquisto dei fattori di produzione e di cessione dei beni e servizi ottenuti (misurazione);
- la funzione di rilevazione contabile dei fenomeni economici (operazioni di investimento e di disinvestimento) che concorrono a definire il livello di efficienza⁵⁴ e di efficacia conseguiti (rilevazione);
- la valutazione congiunta dei due aspetti della performance⁵⁵ dal momen-

A. ZIRUOLO, *Il supporto informativo contabile degli enti locali nel processo di programmazione e controllo*, Giappichelli, Torino, 2000, p. 22.

⁵³ «Poiché si controlla ciò che si misura (e incentiva) quando le dinamiche sottostanti la creazione del valore non sono ben comprese e monitorate, il rischio di non cogliere le opportunità o di non sfruttarle in modo adeguato potrebbe risultare assai elevato ...», R. SILVI, *La progettazione dei sistemi di misurazione della performance aziendale*, Giappichelli, Torino, 1995, p. 119.

⁵⁴ A questo proposito e con riferimento alle aziende pubbliche, Zangrandi osserva come «i processi di rilevazione dei fenomeni economici all'interno delle aziende pubbliche sono stati spesso collegati alla valutazione solo finanziaria di entrate ed uscite, che non permettono di esprimere valutazioni neppure sul livello di efficienza. Nelle aziende pubbliche tende a prevalere un orientamento di: misurazione dell'equilibrio tra entrate e spese e; valutazioni fortemente soggettive sull'efficacia dell'attività svolta e quindi sulla valutazione delle convenienze economiche», A. ZANGRANDI, *Economia*, cit., p. 40.

⁵⁵ Cfr. U. SOSTERO, *Economicità*, cit., p.171.

to che possono sussistere situazioni di *diacronia* importanti tra efficacia ed efficienza a loro volta amplificate essenzialmente all'assenza di un denominatore comune rappresentato dal parametro monetario per esprimere l'utilità prodotta e collocata rispetto all'utilità/risorse impiegate (valutazione)⁵⁶;

– la funzione del render conto dell'operato aziendale svolto in un determinato periodo di tempo ai soggetti portatori di interessi interni ed esterni all'agire aziendale (la rappresentazione).

In tal senso ritroviamo studi orientati a determinare, con differenti metodologie ed approcci, la performance delle aziende non profit, delle amministrazioni pubbliche, e dall'altra studi e proposte di modelli di bilanci sociali⁵⁷, bilanci ambientali, bilanci di missione da affiancare agli strumenti tradizionali di rendicontazione che non riescono a soddisfare le esigenze conoscitive sui risultati effettivi della gestione⁵⁸.

È nell'interesse del presente lavoro cercare di approfondire, alla luce di quanto osservato fino ad ora, le ragioni della limitata valenza di tali strumenti nei processi di assunzione delle decisioni, di controllo e di valutazione ed incentivazione del personale.

⁵⁶ U. SOSTERO, *Economicità*, cit., p. 173.

⁵⁷ «La rendicontazione sociale è espressione dell'esigenza di render conto alla società civile per ricevere in cambio la legittimazione ad esistere, a svilupparsi, e a finanziarsi», L. HINNA, *Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche*, Franco Angeli, Milano, 2004, p. 50.

⁵⁸ Sui limiti dello strumento tradizionale di bilancio nel fornire informazioni riferibili ai risultati della gestione delle amministrazioni pubbliche, si rinvia a E. BORGONOVÌ, *Principi*, cit.; A. TANESE (a cura di), *Rendere conto ai cittadini*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2004.

CAPITOLO VI

**GLI STRUMENTI DI MISURAZIONE
DEL RISULTATO**

1. Premessa

I processi di cambiamento in atto sia nel settore pubblico sia nel privato sociale pongono particolare enfasi sulla valutazione dei risultati ottenuti e sulla attitudine degli stessi a soddisfare i bisogni dei soggetti destinatari dei beni e servizi prodotti ed erogati.

In particolare, nelle aziende pubbliche, a seguito del processo di decentramento, si è affermata l'esigenza di individuare i risultati per attribuire conseguentemente le responsabilità in capo ai dirigenti delle singole aziende¹; nelle aziende non profit, la trasparenza sui risultati è correlata all'interesse, dando evidenza del proprio ruolo e dell'efficacia della propria attività², e di aumentare il grado di attrattività di sempre nuove risorse finanziarie³.

¹ Le riforme avviate negli anni '90, hanno portato all'introduzione di nuovi modelli di funzionamento delle amministrazioni pubbliche ispirati ai principi del New Public Management comportando una sempre crescente attenzione al risultato e al cittadino come destinatario/cliente dei servizi prodotti ed erogati dalle amministrazioni pubbliche. Su questi modelli orientati al risultato si innestano i temi della responsabilizzazione degli amministratori delle aziende pubbliche. L'orientamento al risultato porta con sé la responsabilizzazione dei dirigenti sui risultati della azienda pubblica, intesi come la capacità delle azioni pubbliche di soddisfare in modo efficace i bisogni della comunità. Per un approfondimento della evoluzione del concetto di performance nelle amministrazioni pubbliche in Italia si rinvia a: L. HINNA, F. MONTEDURO, *Amministrazioni*, cit., pp. 13-20; DIPARTIMENTO DELLA FUNZIONE PUBBLICA, *Misurare per decidere*, cit., pp. 9-27.

² In tal senso si rinvia a titolo esemplificativo all'esperienza dei Centri servizi per il Volontariato (CSV) che hanno avviato, attraverso il Csv.net, un processo di trasparenza sui progetti e risultati ottenuti nonché sulle modalità di impiego delle risorse, cfr. GRUPPO REPORT CSVNET, *Report 2007*.

³ Gordon e Khumawala a questo proposito osservano con riferimento alle aziende non

Gli studi aziendali rimarcano così l'importanza dell'accountability, cioè «di render conto, da parte di coloro che hanno ruoli di responsabilità nei confronti della società o delle parti interessate, del loro operato e delle loro azioni»⁴.

Allo stesso tempo peraltro sono frequenti le situazioni di spreco o inefficienza nell'impiego delle risorse nonché ricorrenti le notizie di incapacità dei servizi erogati di soddisfare i bisogni della collettività. Le norme che dovrebbero assicurare trasparenza nei processi di gestione e nei risultati raggiunti, non mancano, soprattutto con riferimento al settore pubblico, così come non mancano gli strumenti di comunicazione e di rappresentazione dei risultati.

Quello che sembra mancare è una misurazione del valore dei risultati ottenuti, e della loro sintesi, non vista quindi come insieme delle attività svolte, bensì piuttosto come maggiore utilità prodotta rispetto a quella impiegata.

L'individuazione dello strumento di misura del risultato della gestione e la sua valorizzazione, divengono pertanto questioni prodromiche ad ogni processo di accountability⁵, di comunicazione, di valutazione dell'attività dei dirigenti nonché di programmazione e controllo dei risultati della gestione.

È possibile così osservare come negli studi sulle aziende pubbliche e sul mondo del non profit siano ricorrenti e comuni i richiami a due aspetti riconducibili ai risultati.

Un primo aspetto attiene alla convinzione che la direzione prioritaria da perseguire sia quella di salvaguardare il diritto alla trasparenza sulla gestio-

profit come la probabilità che un donatore presti attenzione alle modalità di raggiungimento dei risultati (efficienza) e ai risultati stessi (efficacia) cresce quanto più il donatore ha contatto meno diretto con l'azienda o i beneficiari dell'attività della stessa e «is not in a position to directly observe the impact of the gift», T. P. GORDON AND S. B. KHUMAWALA, *The demand for not-for-profit financial statements: A model for individual giving*, in *Journal of Accounting Literature*, n. 18, 1999, p. 47.

⁴ Cfr. V. MELANDRI, *Accountability*, cit., p. 159. Con riferimento alle amministrazioni pubbliche tra i numerosi contributi si rinvia a F. PEZZANI (a cura di), *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 2003; I. STECCOLINI, *Is the Annual Report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments*, in *Financial Accountability & Management*, 20 (3), August 2004, pp. 328-346.

⁵ Quanto Hinna osserva che «la struttura pubblica sembra aver rinunciato a gestire attraverso il bilancio la comunicazione dei suoi valori, ovvero il come, la comunicazione sui fatti realizzati, ovvero il cosa, e si limita a comunicare solo il quanto, ossia il bilancio delle cifre», è necessario osservare come la stessa azienda non abbia di fatto a disposizione strumenti di misura del risultato in grado di quantificare l'utilità prodotta. A questa rinuncia a nostro avviso è obbligata dalla dall'inesistenza dello strumento di misura adeguato. Cfr. L. HINNA (a cura di), *Il bilancio sociale, uno strumento per le Pubbliche Amministrazioni*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2002, p. 301.

ne⁶, sui risultati ottenuti e sui mezzi impiegati per ottenerli e sulla rispondenza dei risultati rispetto agli obiettivi.

Pur evidenziando le specificità con riferimento ai fini, alla comunità finanziatrice, ai destinatari, e al contesto normativo, l'attenzione viene posta sull'esigenza di conoscere la capacità degli amministratori di massimizzare il divario tra risorse impiegate e utilità prodotta, per la comunità amministrata⁷ o per i costituenti nel caso delle aziende non profit⁸.

Un secondo aspetto attiene al fatto che sia le aziende pubbliche sia le aziende non profit operano in assenza di scambio economico e tale condizione ha costituito in concreto un grave ostacolo allo sviluppo di strumenti di misurazione obiettivi e razionali⁹.

⁶ Con riferimento alle aziende non profit, Santi osserva come «la riservatezza dei dati gestionali non è giustificabile dal punto di vista teorico e, al contrario, deve essere sottolineata l'opportunità di diffondere quanto più possibile le informazioni sui risultati dell'attività, sia in termini di efficacia sociale, relativamente al raggiungimento degli obiettivi istituzionali, sia in termini di gestione corretta e trasparente delle risorse. Il fine è quello di informare la collettività sulla validità del proprio operato e ottenere da essa la legittimazione sociale, da cui deriva –aspetto fondamentale per le non profit private che spesso necessitano di contributi e donazioni per sopravvivere– la possibilità di incrementare la raccolta delle fonti di finanziamento a titolo gratuito», M. SANTI, *Il controllo di gestione*, Egea, Milano, 2002, p. 40. Con riferimento alle amministrazioni pubbliche si rinvia tra gli altri a: cfr. L. HINNA, F. MONTEDURO, *Amministrazioni*, cit., p. 183 ss.; L. BARTOCCI, *Il bilancio sociale negli Enti Locali*, Giappichelli, Torino, 2003, pp. 140-149; A. ROMOLINI, *Accountability e bilancio sociale negli enti locali*, Franco Angeli, Milano, 2007.

⁷ Mussari sottolinea come «L'accrescersi della quota di risorse finanziarie che pervengono, in varie forme, dalla comunità amministrata rende l'azienda pubblica locale sempre più legata economicamente al proprio territorio, dal quale attinge i mezzi monetari ed al quale rende funzioni, politiche e servizi instaurando un rapporto che, pur conservando una significativa e non trascurabile dimensione socio-politica, acquista progressivamente una forte valenza economica. Ciò contribuisce al progressivo rarefarsi del modello tradizionale di azienda pubblica locale, del tutto basato su logiche finanziarie e fortemente sbilanciato verso un rapporto verticale fra amministrazioni di livello diverso, a scapito di un rapporto orizzontale con la comunità locale confinato alla sola dimensione politica», G. MUSSARI, *Il mutamento dei sistemi contabili pubblici locali: valenze informative e culturali*, in G. FARNETI, S. POZZOLI (a cura di), *Principi e sistemi contabili negli enti locali*, Franco Angeli, Milano, 2005, p. 35.

⁸ «Nelle aziende nonprofit non si tratta quindi di andare a calcolare un profitto per l'azionista, ma un valore prodotto per i costituenti», V. MELANDRI, *Accountability*, cit., p. 175.

⁹ Pozzoli prosegue osservando come «In sostanza, anche se fosse possibile misurare l'output in termini oggettivi, la loro determinazione quantitativo-monetaria non sarebbe comunque accettata come criterio guida nella valutazione del risultato. L'osservazione non ha

Il come misurare i risultati ottenuti è divenuto nel tempo il problema centrale rispetto alle altrettanto rilevanti ma subordinate questioni di come rappresentarli e come comunicarli¹⁰.

Le soluzioni in termini di strumenti operativi di misurazione dei risultati hanno visto così avvicinarsi il mondo del *non profit* a quello delle aziende pubbliche quasi a rafforzare la convinzione che, pur nelle specificità produttive, tecniche e di contesto di ciascuna realtà aziendale, nei fatti il carattere comune è rappresentato dall'assenza del corrispettivo in forma monetaria nella fase del collocamento presso i destinatari dei beni e servizi prodotti dall'azienda.

Ed è questo tratto comune che ha condizionato il successo dell'implementazione di strumenti di misurazione mutuati, seppure con alcuni adattamenti, dal mondo delle imprese, quali realtà aziendali che collocano beni e servizi dietro pagamento di un corrispettivo espresso in termini monetari. Ancor più difficoltosa è risultata poi l'applicazione di strumenti di programmazione e controllo nonché di valutazione e incentivazione del personale in relazione al fatto che si fondano su una quantificazione dei risultati che si richiama alle logiche della formazione del risultato delle imprese¹¹.

contenuto meramente formale. Infatti, mentre in una impresa privata i dirigenti possono adottare un criterio semplice e pressoché univoco nel momento in cui si trovano ad assumere delle decisioni – e cioè scegliere l'opzione che permette all'azienda di guadagnare di più – questo non accade negli enti pubblici per i quali l'utile assume una accezione essenzialmente negativa», S. POZZOLI, *Quale riforma?*, cit., p. 22.

¹⁰ Come rileva Bartocci «Soprattutto in ambito pubblico il consenso degli stakeholder non può essere misurato sulla base dei risultati economici conseguiti, ma va ricercato attraverso adeguati strumenti di dialogo (...) L'unico punto di accesso alla "torre d'avorio" pubblica è tradizionalmente rappresentato dal sistema del bilancio e del rendiconto. Si tratta di strumenti che risultano di difficile intelligibilità; essi, malgrado le innovazioni introdotte, riportano per lo più cifre che non sempre riescono a trasmettere significati comprensibili circa i valori e i fatti che sottendono», L. BARTOCCI, *Bilancio*, cit., p. 140.

¹¹ Si condivide pertanto quanto osserva Melandri sugli strumenti di misurazione per le aziende non profit, rispetto a quelli per le imprese precisando peraltro che a nostro avviso diversamente dall'Autore le problematiche di misurazione del risultato delle aziende non profit sono nella sostanza comuni a quelle delle aziende pubbliche. Egli diversamente osserva che «...gli strumenti di misurazione della performance più recentemente elaborati dal settore delle imprese evidenziano che, per ottenere risultati economici soddisfacenti, l'impresa deve saper riconoscere e gestire le esigenze di tutti i principali stakeholder; dal canto loro, le aziende non profit cominciano ad approfondire concetti come la performance e l'accountability. Il rischio che si corre quando si misurano le performance di un'azienda non profit è di accomunare l'analisi a quella delle aziende pubbliche o, peggio ancora a quella delle imprese finendo per attestarne l'inefficacia o l'inefficienza sulla base di criteri informativi/va-

Ogni strumento di misurazione deve così essere visto come parte di un sistema progettato ponendo attenzione oltre alle finalità aziendali, ai processi gestionali per perseguirli, nonché ai fini stessi per i quali la misura viene ad essere determinata.

Mentre i caratteri del ciclo di gestione pongono problematiche di misurazione in senso stretto, i fini della misurazione spostano l'attenzione sulla capacità della misura individuata di incidere sul comportamento dei soggetti utilizzatori della stessa. Una buona misura infatti non è tale di per sé stessa (perché esatta) bensì è tale quando è in grado di incidere sul comportamento dei soggetti, cioè quando viene impiegata dall'utilizzatore per decidere, per programmare e controllare, per valutare, per comunicare¹².

Parlare di strumenti di misura del risultato, con riferimento alle aziende di erogazione, richiede pertanto di soffermarsi sul sistema di strumenti di misurazione del risultato guardando:

- alla coerenza dello stesso rispetto a finalità e caratteristiche gestionali proprie delle aziende di erogazione;
- alla utilità dello stesso rispetto alle necessità degli utilizzatori.

2. Gli strumenti di misura del risultato e caratteri della gestione

L'esigenza di conoscere i risultati dell'agire delle aziende pubbliche e non profit richiede di distinguere l'analisi degli strumenti di misurazione dei risultati, dagli strumenti di rappresentazione degli stessi e da quelli più propriamente di comunicazione.

lutativi tipici (ed esclusivi) direttamente riferibili all'una o all'altra». Difficile condividere appieno che diversamente dalle aziende pubbliche «l'azienda non profit ha a che fare con una molteplicità di valori e benefici non immediatamente misurabili, o almeno non misurabili secondo criteri di performance usualmente utilizzati (...) si può di certo affermare che moltissimi dei campi di azione sui quali le aziende nonprofit agiscono, ottenendo risultati interessanti temi di difficile o impossibile misurazione», V. MELANDRI, *Accountability*, cit., p. 188.

¹² Con riferimento alle amministrazioni pubbliche Hinna osserva come «è evidente che per orientare realmente un'amministrazione ai risultati occorrono due condizioni: 1. sapere come misurare le performance di un'amministrazione, una politica, un programma, o un servizio nonché di un dirigente o di un dipendente pubblico; 2. assicurare che le misure di performance siano poi effettivamente utilizzate nell'ambito delle decisioni strategiche, operative e organizzative» L. HINNA, *La misurazione delle performance: cos'è e come utilizzarla nelle decisioni*, in DIPARTIMENTO DELLA FUNZIONE PUBBLICA, *Misurare per decidere*, Rubettino, Catanzaro, 2006, p. 30.

L'attenzione, in questa sede, solo sui primi, risponde ad una convinzione di fondo che per esaminare le modalità di rappresentazione di un fenomeno prima e di comunicazione poi, si deve essere prima di tutto in grado di misurarlo.

Così la misurazione dei fenomeni economici nelle aziende di erogazione e conseguentemente dei suoi risultati presenta una *valenza cruciale* nel promuovere un cambiamento nella gestione della cosa pubblica¹³ e nelle aziende non profit.

Questo perché conoscere, valutare, programmare, controllare e responsabilizzare sono tutte attività che danno per acquisita proprio la misura del risultato della gestione aziendale, come contrapposizione tra risorse impiegate e valore prodotto, inteso questo ultimo in termini di capacità di soddisfare i bisogni della comunità amministrata.

Le difficoltà di pervenire alla determinazione del risultato della gestione mediante parametri di tipo monetario fondati sul sistema contabile aziendale, hanno ostacolato il processo di cambiamento soprattutto nelle amministrazioni pubbliche ed hanno favorito di converso lo sviluppo di sistemi di misurazione sostitutivi, mutuati, con gli opportuni adattamenti, da quelli per il controllo di gestione nelle imprese. Questi ultimi, peraltro, non consentono di pervenire ad informazioni di sintesi sulle quali fondare i processi di governo, di controllo¹⁴ e di incentivazione per le aziende di erogazione¹⁵.

Si pensi in tal senso ai manager di una azienda non profit il cui fine isti-

¹³ A questo proposito si rinvia alla conclusione alla quale pervengono Jarrar e Schiuma: «We would like to conclude highlighting that the performance management movement in the public sector is not reversible and it is the corner stone of various new models for better government for better services, and researchers and practitioners will continue to search for the systems that will allow better management of public resources and services. However, the system and tools on offer today are far from ready to serve the goal of improving performance of public agencies and simply adopting what the private sector had to offer was met with limited success», Y. JARRAR, G. SCHIUMA, *Measuring*, cit., p. 7.

¹⁴ Cfr. R. MUSSARI (a cura di), *Manuale operativo per il controllo di gestione*, Cantieri, Dipartimento della Funzione Pubblica, Rubettino, Catanzaro, 2001.

¹⁵ Melandri con riferimento alle aziende non profit afferma come «in assenza di un metodo di misurazione (relativamente) semplice come il profitto, l'accountability sostanziale delle aziende nonprofit va alla ricerca di un surrogato del profitto: ecco allora la ricerca delle informazioni riguardanti l'allocazione delle risorse economiche (e non solo) allo scopo di erogare servizi (input); l'analisi dei risultati output ottenuti dai servizi, e in termini non economici di stato finale del benessere, ovvero (outcome)», V. MELANDRI, *Accountability*, cit., p. 175.

tuzionale sia rappresentato da un'attività di servizio e assistenza agli anziani. Come misurare il grado di utilità ottenuta dalla cessione del servizio quando non si dispone di una valorizzazione in termini monetari? Come valutare l'efficacia del personale dipendente in termini di gentilezza, in termini di presenza sul luogo di lavoro, o altro¹⁶? Le soluzioni prospettate e gli strumenti individuati sono molti, peraltro non pervengono alla misura della maggiore ricchezza nuova creata dall'agire dell'azienda intesa come contrapposizione tra utilità impiegata e utilità prodotta e questo è il motivo principale della loro scarsa significatività ed impiego nei processi decisionali¹⁷.

La forza dello strumento di misurazione del risultato si fonda essenzialmente sul grado di coerenza dello strumento rispetto alle caratteristiche gestionali proprie delle aziende di erogazione.

La ricerca di una coerenza tra modalità di misurazione e caratteri della gestione, nei suoi aspetti economico, monetario e numerario, solleva almeno tre questioni di rilievo.

Una prima questione prende le mosse dalla constatazione che nella misurazione dei risultati permane l'equivoco, più o meno esplicitato, che correla le entrate monetarie alla fase dei disinvestimenti. Dal momento che non vi è una correlazione diretta tra prodotto ceduto ed importo dell'entrata monetaria, è possibile osservare come quest'ultima rappresenti meglio la manifestazione monetaria di un'operazione di finanziamento, cioè di trasferimento di potere d'acquisto indistinto all'azienda per lo svolgimento della propria attività.

Ne consegue che il risultato della gestione, definito come contrapposizione tra entrate e uscite di competenza dell'esercizio, se da una parte permette di conoscere la dinamica finanziamenti-investimenti e la capacità di spesa

¹⁶ Cfr. V. MELANDRI, *Accountability*, cit., p. 200.

¹⁷ Zangrandi osserva con riferimento alle aziende pubbliche come «l'assenza di scambio economico e quindi l'assenza di un meccanismo che permetta di apprezzare il valore delle attività erogate ha condizionato in modo significativo tutto il sistema di misurazione e di valutazione aziendale, concentrato sui costi di produzione, sui livelli di spesa, sulle entrate, ma incapace di definire delle correlazioni tra le risorse impiegate e i risultati realizzati. Questo elemento caratterizzante le aziende pubbliche di consumo e composte, ha condizionato in modo significativo tutto il sistema di rilevazione, determinando da un lato una scarsa sensibilità ai temi dell'efficienza economica e ostacolando d'altra parte uno sviluppo di sistemi di rilevazione basati sui risultati conseguiti», A. ZANGRANDI, *Economia*, cit., p. 207.

dell'azienda non è invece in grado di esprimere l'utilità prodotta né tanto meno il differenziale tra utilità prodotta e utilità consumata, indicatore del grado di efficienza della gestione aziendale.

Una seconda questione muove dall'osservazione che il ciclo di gestione, sotto l'aspetto economico, termina con la fase dei disinvestimenti. Tale carattere della gestione delle aziende di erogazione va interpretato essenzialmente come una conseguenza dell'assenza di una valorizzazione in termini monetari dell'utilità prodotta e ceduta ai destinatari. Questo comporta che la maggiore utilità prodotta in un ciclo di gestione, differenza tra l'utilità prodotta e quella impiegata, non concorre direttamente ad alimentare nuovi cicli – come avviene nelle aziende di produzione attraverso l'autofinanziamento – ponendo di fatto problematiche di finanziamento anche di rilievo.

La ricerca di coerenza tra strumenti di misura e caratteristiche della gestione si rivela, con riferimento alla fase dei disinvestimenti, di rilevanza cruciale.

È infatti la stessa necessità continua di attrarre sempre nuovo potere d'acquisto nella fase dei finanziamenti che richiede di determinare in termini quantitativi e sintetici la capacità dell'azienda di risolvere i problemi economici, cioè di soddisfare i bisogni della collettività di riferimento – finanziatrice e destinataria – nel modo più razionale possibile. In tal senso le aziende di erogazione che intendano assicurare la propria sopravvivenza debbono porsi il problema di misurare il risultato ottenuto per dimostrare ai propri finanziatori, siano essi contribuenti o donatori¹⁸, la capacità di impiegare al meglio le risorse ottenute per soddisfare il maggior numero possibile di bisogni dei destinatari¹⁹.

Solo in tal modo si verranno a creare le condizioni affinché nuovi cicli di

¹⁸ «Poiché è del tutto naturale che un'azienda renda il conto in primo luogo ai soggetti che mettono a disposizione le risorse finanziarie necessarie per lo svolgimento delle sue funzioni economiche, cercando di soddisfare le loro esigenze conoscitive, ne consegue che i sistemi informativi contabili ed extracontabili devono essere adeguati per consentire la rilevazione dei fenomeni economici ed extra-economici e la conseguente predisposizione di documenti di sintesi (o altre modalità comunicative) idonei a favorire un dialogo con la collettività amministrata che sia fondato anche su basi economiche», R. MUSSARI, G. GROSSI, P. MONFARDINI, *Performance*, cit., p. 11.

¹⁹ Jassar e Schiuma individuano questa come una caratteristica distintiva delle amministrazioni pubbliche: «... the way in which resources flow to the agency is often less direct and certain than a cash payment ad part of a commercial transaction», Y. JASSAR, G. SCHIUMA, *Measuring*, cit., p. 5.

gestione siano possibili e i bisogni possano trovare con continuità la soddisfazione da parte dell'agire delle aziende di erogazione.

Una terza questione, che discende dalla precedente, attiene al fatto che l'assenza dell'aspetto numerario correlato alla fase dei disinvestimenti comporta che, all'interno dei processi decisionali delle aziende di erogazione, la conoscenza del risultato della gestione si fondi essenzialmente sull'acquisizione di informazioni di natura extracontabile lasciando al sistema contabile il fine di rilevare essenzialmente la dinamica numeraria e monetaria delle sole fasi di finanziamento e di investimento, la relazione tra le quali non dice nulla sui risultati ottenuti attraverso la gestione.

Così la compresenza di strumenti di natura contabile – ai quali spetta la rilevazione di tutti e soli i fatti aziendali che danno luogo ad una variazione del patrimonio numerario e che derivano da un rapporto dell'azienda con terze economie – e di strumenti di natura extracontabile – ai quali spetta la quantificazione dei risultati sulla base di informazioni reperibili in altro modo e aventi natura anche qualitativa – diviene elemento essenziale per pervenire alla conoscenza dei risultati ottenuti dall'azienda attraverso la propria gestione²⁰.

La scelta non è mai per l'uno o l'altro bensì per l'insieme degli strumenti²¹. Lo stesso si può dire accade per le imprese; peraltro si deve segnalare

²⁰ Si tende negli studi sulla rendicontazione a distinguere due dimensioni principali: la rendicontazione delle cifre (rivolta soprattutto agli organi di controllo) e la rendicontazione delle ricadute sociali rivolta invece ai cittadini (cfr. L. HINNA, *Amministrazioni*, cit., pp. 186-188). Si tratta a nostro avviso di due dimensioni che debbono essere viste in modo unitario perché fortemente necessarie l'una all'altra per comprendere i risultati della gestione di una qualsiasi azienda di erogazione. In tal senso sia gli organi di controllo, sia i cittadini debbono essere destinatari di informazioni sulla gestione che coniughino la dimensione monetaria e quella dei risultati, seppure espressi attraverso dati extracontabili.

²¹ Si pensi ad esempio alla previsione del Tuel della relazione illustrativa dei dati consuntivi alla quale viene assegnata la funzione di fornire il significato amministrativo ed economico dei dati. In particolare la seconda parte della relazione deve illustrare i costi e i risultati dei servizi resi, questi ultimi in termini di «quantità di servizi resi, di caratteri qualitativi, di tempi di realizzazione di rapporti fra servizi domandati e servizi resi, di rapporti tra utenza potenziale e utenza effettiva». È evidente come la conoscenza dei risultati dell'attività dell'ente locale passi necessariamente dalla lettura della relazione in allegato al rendiconto assieme al rendiconto stesso e i due documenti presi isolatamente non sono in grado di esprimere, anche solo in modo sintetico il risultato dell'attività gestionale dell'ente locale. Se a questo aggiungiamo che «tuttora molti Enti Locali non hanno il livello di cultura gestionale e contabile necessario per adempiere compiutamente alla richiesta di informazioni amministrative e contabili oggetto della relazione in esame e la

come mentre per le imprese le informazioni di carattere extracontabile concorrono a completare/arricchire il quadro informativo sull'attività di gestione il cui risultato è espresso in forma sintetica attraverso la quantità reddito²² e rispondendo ad esigenze specifiche di controllo di gestione, per le aziende di erogazione le informazioni di natura non contabile costituiscono il fondamento della conoscenza della dinamica economica della gestione, lasciando alla dimensione contabile la comprensione essenzialmente della dinamica finanziaria.

3. Le informazioni contabili, le rilevazioni contabili e gli indicatori contabili

Quando si parla di misura dei risultati della gestione il riferimento primo è ai sistemi contabili e alle loro caratteristiche in termini di finalità, oggetto e metodo del sistema di rilevazione.

Si parla al plurale di sistemi contabili, in quanto si constata che, solo all'interno dello stesso settore pubblico²³, i sistemi di rilevazione dei risultati presentano differenti connotazioni in relazione alla tipologia di servizi/attività e disciplinati, nei principi, criteri e metodi, da apposite norme²⁴.

3.1. Finalità e oggetto

I sistemi contabili vengono tradizionalmente distinti, in relazione alle loro finalità, in contabilità privata e contabilità pubblica.

compilano in modo parziale o insufficiente», la conoscenza dell'utilità prodotta dall'azienda di erogazione Ente locale sembra ridursi ulteriormente. Cfr. M. MULAZZANI, *Economia delle Aziende e delle Amministrazioni Pubbliche*, Cedam, Padova, Vol II, Seconda Edizione, pp. 197-198.

²² «Il rapporto con l'impresa è caratterizzato da contributi e ricompense che mal si prestano a essere espresse con il solo linguaggio dei valori, che è il linguaggio tipico del bilancio», F. AMIGONI, *Sistemi di misure di controllo di gestione, fabbisogni di integrazione ed evoluzione delle tecnologie*, in F. AMIGONI, P. MIOLO VITALI, *Misure multiple di performance*, Egea, Milano, 2004, p. 58.

²³ Pavan evidenzia come nel nostro Paese siano previsti ben undici ordinamenti contabili relativi a differenti categorie di amministrazioni pubbliche; cfr. A. PAVAN, *Linguaggi contabili pubblici nell'Italia del federalismo fiscale*, in *Azienda Pubblica*, n. 4/2007.

²⁴ Cfr. G. FARNETI, *Ragioneria Pubblica*, cit., 2004.

Alla prima viene riconosciuta una funzione di rilevazione dell'effetto dei valori che si formano negli scambi, sul reddito di esercizio e sul capitale di funzionamento, quale insieme di condizioni per l'economicità futura della azienda. Si tratta di un sistema contabile che si fonda su rilevazioni effettuate durante l'esercizio ed al termine dello stesso mediante operazioni di rettifica e di integrazione nel rispetto del principio della competenza e del mantenimento dell'equilibrio economico aziendale. La finalità assegnata comporta che, a livello normativo, l'attenzione sia incentrata sulla misurazione e sulla rappresentazione dei risultati ottenuti attraverso la gestione. La redazione di ogni documento di carattere previsionale invece, quali il piano strategico, il budget annuale, è lasciato alla facoltà di coloro che si trovano a gestire l'azienda e, in ogni caso, risponde a finalità di ordine interno alla gestione.

Alla seconda, la contabilità pubblica, spetta invece una finalità differente che può essere sostanziata nella «esigenza di subordinare al preventivo consenso del popolo le scelte relative all'acquisizione delle risorse finanziarie (entità, natura e provenienza delle entrate) e al loro utilizzo (entità, natura e destinazione delle spese)»²⁵.

In quest'ottica accanto al rendiconto al termine del periodo, con il quale gli amministratori rendono conto dell'utilizzo delle risorse in conformità a quanto autorizzato in sede preventiva, vi è un documento a carattere previsionale (*ex ante*) che è il risultato di un accordo tra i diversi organi coinvolti nella gestione dell'azienda pubblica sulle modalità di reperimento delle entrate e sulle scelte di spesa che pone attenzione al fatto che tale accordo si fonda su una ipotesi di partenza che contempla necessariamente il pareggio finanziario. Tale documentazione a preventivo trova necessariamente regolamentazione normativa specifica dato il fondamentale ruolo che ad essa è assegnato nel rapporto di mandato tra organi di indirizzo e organi di gestione²⁶.

Dalla differente finalità dei sistemi contabili viene poi derivato un differente oggetto e un differente metodo di rilevazione dei risultati.

Si ha così una contabilità privata avente come oggetto di rilevazione, al termine del periodo, il reddito di esercizio e il capitale di funzionamento e una contabilità pubblica focalizzata sul saldo monetario e il risultato di am-

²⁵ Cfr. E. BORGONVI, *Principi*, cit., p. 241.

²⁶ Per un approfondimento si rinvia a M. MULAZZANI, *Economia delle aziende e delle amministrazioni Pubbliche*, Vol. II, Cedam, Padova, 2006; G. FARNETI, *Ragioneria Pubblica*, cit., 2004.

ministrazione quale espressione di sintesi della contrapposizione tra potere d'acquisto ottenuto mediante il prelievo e somme impiegate per l'acquisto di fattori di produzione e la realizzazione dei beni e servizi necessari per soddisfare i bisogni dei cittadini.

La contabilità privata si avvale del metodo della partita doppia che rileva ogni fatto aziendale sotto due aspetti, l'uno numerario (originario) e l'altro economico (aspetto derivato) che riporta alla causa della variazione intervenuta sul patrimonio numerario²⁷.

La contabilità pubblica rileva i fatti aziendali sotto un'unica dimensione che possiamo definire numeraria (partita semplice) e segue lo sviluppo di tale valore fino alla fase di realizzo in termini monetari²⁸.

Attualmente parlare di sistema contabile delle aziende di erogazione richiede di aver presente che:

– da una parte, nel settore pubblico, si sta assistendo ad una progressiva compresenza delle due tipologie di sistemi contabili²⁹ connessa all'esigenza di conoscere le conseguenze economiche delle decisioni di prelievo e spesa effettivamente assunte dagli amministratori pubblici sulla salvaguardia degli stessi equilibri di bilancio nel tempo³⁰;

²⁷ Cfr. G. FARNETI, S. POZZOLI, *Principi*, cit., p. 10.

²⁸ Diversamente, con riferimento alle aziende pubbliche Borgonovi osserva come nella contabilità pubblica «mancando la rilevazione dei valori non numerari (...) non è possibile operare rettifiche per riflettere l'interdipendenza temporale dei processi e correlare correttamente l'impiego delle risorse economiche all'erogazione dei servizi e al soddisfacimento dei bisogni. Più precisamente, la contabilità pubblica è tecnicamente idonea a esprimere solo i processi produttivi in corso per i quali il collegamento tra i diversi periodi sia rappresentato da valori numerari», E. BORGONOVÌ, *Principi*, cit., p. 266.

²⁹ Ricci osserva come «I sistemi di contabilità pubblica sono strutturati allo scopo di rendere massimamente formale e controllabile l'impiego del pubblico denaro. La programmazione è funzionale alla autorizzazione responsabile, la gestione è funzionale alla verifica amministrativa (...) La rilevazione sotto il profilo economico degli accadimenti aziendali non può migliorare di per sé la gestione e i risultati di una pubblica amministrazione ma è in grado di supportarne in modo completo il processo decisionale. I due approcci sono dunque destinati a convivere; del resto non è un caso se i sistemi contabili pubblici di quasi tutti i Paesi occidentali, indicati come i più evoluti da una parte della dottrina, continuano a contemplare anche i sistemi di contabilità finanziaria, budgetaria o di flusso, di tipo autorizzatorio ...» P. RICCI, A. DE LUCA, *Una nuova riforma dei sistemi contabili e dei documenti di bilancio delle amministrazioni pubbliche*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, gennaio-febbraio 2009, pp. 57-58.

³⁰ Cfr. S. POZZOLI, *Quale contabilità per gli enti locali*, in *Azienditalia*, n. 4, 2004; M.

– dall'altra, nel settore non profit, e seppur in presenza di una varietà normativa di rilievo, le modalità di rilevazione dei risultati si orientano essenzialmente verso i principi della contabilità generale (contabilità privata)³¹.

3.2. Coerenza tra sistema contabile e caratteri dell'azienda di erogazione

Seppure con differenti motivazioni e modalità, è possibile pertanto osservare come tutte le aziende di erogazione risultano interessate dall'introduzione di un sistema contabile di tipo economico patrimoniale, teso alla misurazione a posteriori del grado di raggiungimento delle condizioni di economicità aziendale.

Tale linea di sviluppo impone di riflettere sul grado di coerenza del sistema contabile di stampo privatistico e le caratteristiche gestionali proprie delle aziende di erogazione. Tale coerenza, infatti, attribuisce *significatività* ai valori risultanti dalle stesse rilevazioni contabili.

Pur condividendo, infatti, l'importanza per le aziende di erogazione di dotarsi di un sistema di contabilità il cui fine sia quello di verificare, attraverso la misura, il grado di raggiungimento delle condizioni di economicità, si ritiene che la scelta di introdurre il sistema contabile privato (la contabilità

MULAZZANI, *Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale negli enti locali*, Franco Angeli, Milano, 2002.

³¹ «L'attuale normativa civilistica non prevede particolari obblighi contabili in capo alle fondazioni, associazioni e altre istituzioni non profit di carattere privato. È peraltro previsto un obbligo generico per le associazioni (art. 20 c.c.) ove l'assemblea è chiamata ad approvare il bilancio al termine di ogni esercizio. Inoltre, più in generale, laddove l'art. 18 c.c. stabilisce che per gli amministratori tornano applicabili le regole del mandato (art. 1710 e ss. c.c.) si fa un diretto rinvio anche all'art. 1713 c.c., che è intitolato obbligo di rendiconto e impone agli amministratori di rendere conto del proprio operato. Per le organizzazioni di volontariato la legge n. 266/1991 (...) prevede l'obbligo generico di redazione del bilancio (...) Le cooperative sociali (...) sono, come tutte le cooperative, soggette alla disciplina di bilancio prevista per le società per azioni (...) Per le ONLUS (...) è previsto l'obbligo di seguire tutte le operazioni di gestione con una contabilità generale e sistematica che consenta di redigere annualmente il bilancio dell'azienda, da cui risultino la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'azienda stessa (...) A parte queste norme, non vi sono regole predeterminate o legislative, né norme generalmente accettate per la formazione e il contenuto dei bilanci delle ANP. Occorre quindi riferirsi alla tecnica, alle norme stabilite per le imprese, se applicabili, ed eventualmente ai principi utilizzati presso altri paesi», *Codice Unico delle Aziende non profit 2007*, Egea, Milano, 2006, pp. 22-24.

economico-patrimoniale) non abbia portato i frutti sperati³² a causa di una evidente *non-coerenza* tra il sistema contabile economico-patrimoniale mutuato dalle imprese e le caratteristiche proprie della gestione delle aziende di erogazione.

È così possibile ritrovare in tutte le aziende di erogazione, siano esse pubbliche o non profit, un limite insito nello stesso sistema contabile che porta alla rilevazione dei soli fatti aziendali riconducibili alla dinamica finanziamenti-investimenti.

Differenti sono state le motivazioni (finalità) addotte a supporto dell'attenzione per tale dinamica, quali quella dell'esigenza di controllo giuridico amministrativo sulla spesa e del mantenimento degli equilibri finanziari e monetari³³.

In realtà si ritiene importante sottolineare come tali motivazioni possano essere lette come conseguenze di un limite intrinseco allo stesso sistema contabile.

In tal senso si pensi alla funzione autorizzatoria e di controllo degli equilibri finanziari che viene attribuita al sistema contabile pubblico.

Si è ritenuto che tale scopo assegnato al sistema contabile dal Legislatore sia all'origine dell'assenza di un orientamento delle pubbliche amministrazioni ad una logica di risultato.

Diversamente, a nostro avviso, si tratta di una necessaria conseguenza dell'adozione di un sistema di rilevazione contabile che non è in grado di rilevare i fenomeni economici di disinvestimento e conseguentemente richiede di impostare una regolazione a priori dei rapporti tra gli organi «in

³² In tal senso: «I sistemi informativi degli enti locali non si sono sviluppati secondo le previsioni del Legislatore del 1995. La contabilità economica non è stata sostanzialmente applicata; il prospetto di conciliazione che doveva dare chiarimenti sul passaggio dai risultati finanziari a quelli economici, è stato esclusivamente interpretato come modalità per realizzare, in termini di solo adempimento, l'obbligo della contabilità economica. Le prove? Chi dice di fare la contabilità economica non ne utilizza le risultanze; le previsioni finanziarie sono scollegate da quelle economiche; non esiste una contabilità analitica economica generalizzata; il prospetto di conciliazione è predisposto al di fuori di una documentata predisposizione delle carte di lavoro, e si potrebbe continuare! Anche l'inesistenza, di fatto, di un reale sistema di controlli, da una parte è conseguenza della mancanza della contabilità economica, ma in misura maggiore ne è causa. ...», G. FARNETI, E. PADOVANI, M. SOLDATI, *L'approccio dei comuni capoluogo di provincia alla programmazione, contabilità economica e pianificazione strategica*, in *Azienda Italia*, n. 4, 2007.

³³ Per un approfondimento si rinvia a AA.VV., *Misurare per decidere*, I Manuali, Rubettino, Catanzaro, 2006, pp. 11-15.

modo da riservare al popolo (tramite i suoi rappresentanti) le scelte fondamentali di prelievo e utilizzo delle risorse finanziarie e da impedire decisioni che possano pregiudicare l'equilibrio economico»³⁴. Tutto questo nella logica che la predeterminazione dei fatti aziendali con natura di finanziamento e di investimento, possa essere garanzia anche del raggiungimento del risultato.

In ogni caso nella convinzione che *l'orientamento al risultato* potesse essere ottenuto modificando i fini del sistema contabile pubblico³⁵, si è assistito ad una evoluzione delle norme in materia di contabilità pubblica orientate all'introduzione di un sistema di contabilità economico patrimoniale³⁶ con l'intento dichiarato di pervenire alla determinazione del risultato economico e del capitale di funzionamento.

Su questo aspetto peraltro è necessario osservare come l'introduzione della contabilità di tipo economico viene effettuato su una realtà di gestione aziendale che presenta operazioni di disinvestimento che non hanno – per stessa definizione delle aziende di erogazione – una correlata manifestazione monetaria. La vera innovazione, rispetto alla contabilità tradizionale di tipo finanziario, è rappresentata dalla determinazione dei costi dei fattori di produzione impiegati per ottenere i beni e servizi, non certo dalla determinazione del risultato economico in quanto lo stesso non è significativo della correlazione dei costi sostenuti con i ricavi ottenuti dal collocamento dei prodotti³⁷.

Non si può ritenere pertanto che il solo passaggio dalla contabilità finanziaria a quella economico-patrimoniale per le aziende di erogazione possa

³⁴ Cfr. E. BORGONOVÌ, *Principi*, cit., p. 242.

³⁵ A questo proposito Pavan annota che «occorre riflettere se sia il caso di insistere sulla strada degli strumenti di natura economica o se, nella difficoltà/impossibilità di destinare adeguate risorse ed energie non sia il caso di ripiegare sul mero mantenimento di una contabilità finanziaria ben attuata, priva di contaminazioni non necessarie e solamente integrata da un orientamento ai risultati attraverso l'adozione di pochi, ma significativi indicatori espressivi di obiettivi e risultati in termini di servizi erogati e di risorse utilizzate per unità di servizio», A. PAVAN, E. REGINATO, C. CONVERSANO, I. FADDA, *La contabilità dei comuni italiani alla vigilia della riforma federale*, marzo 2009, p. 48.

³⁶ Cfr. L. HINNA, F. MONTEDURO, *Amministrazioni Pubbliche*, cit., pp. 128-130.

³⁷ Melandri, riferendosi alle aziende nonprofit che erogano servizi senza pagamento, osserva come «se i servizi non sono a pagamento, il dettaglio dei ricavi si limita a elencare le varie fonti di finanziamento dell'azienda e non permette quindi di apprezzare il valore attribuito dai consumatori ai servizi offerti», V. MELANDRI, *Accountability*, cit., p. 174.

mettere nelle condizioni di esprimere giudizi di efficienza e di efficacia dell'operato degli amministratori³⁸. È possibile concordare invece sul fatto che una prospettiva economica in chiave analitica³⁹ sia in grado di supporta-

³⁸ Borgonovi con riferimento alle aziende pubbliche osserva come «non mancano criticità ed elementi di dibattito, anche perché finora l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale sembra aver prodotto scarsi miglioramenti nella qualità dell'informativa fornita ai dirigenti e agli altri destinatari, quindi nelle decisioni e operazioni aziendali. Un primo problema fondamentale riguarda la coerenza della contabilità economico-patrimoniale con la natura intrinseca dell'istituto pubblico (...) dibattuta è anche l'opportunità di abbandonare la funzione autorizzativa, che rappresenta tuttora uno strumento fondamentale di regolazione dei rapporti sia tra collettività e azienda pubblica, sia tra i diversi organi aziendali ...», E. BORGONOVÌ, *Principi e sistemi aziendali*, cit., pp. 271-272. Steccolini a conclusione di uno studio condotto sul report annuale degli enti locali italiani osserva «Local governments simply comply with the Law also in preparing their annual report, often producing poor quality reporting, in which accrual – based results and service performance evaluation still occupy a marginal place. On the contrary, cash-and obligation – based information plays a leading role in the preparation of reporting, and it is also used to develop voluntary indicators in a effort to (approximately) evaluate efficiency and effectiveness. This is consistent with the findings of the analyses carried out by Anessi and Steccolini (1999) and Caperchione (2003)», I. STECCOLINI, *Annual Report*, cit., p. 344. Un dato ancor più sconcertante ma che conferma indirettamente la convinzione di chi scrive è contenuto nelle considerazioni finali dell'analisi compiuta da Pavan sul grado di attuazione del modello informativo/contabile e di controllo previsto dal TUEL e riferita ad un campione di 508 comuni con popolazione superiore ai 5.000 abitanti: «Se non si può dire infatti che il quadro evidenziato dalla ricerca sia addirittura sconcertante, si può affermare peraltro che gli effetti benefici degli interventi normativi posti in essere dal 1995 in poi si concentrano prevalentemente nel campo di una migliore attuazione della tradizionale contabilità finanziaria, piuttosto che in quello innovativo della gestione per obiettivi, della comunicazione al cittadino, del controllo dei costi e del patrimonio. Le risposte ai quesiti posti evidenziano infatti una più puntuale definizione e gestione degli impegni, degli accertamenti, dei residui e, a monte, della programmazione, intesa quest'ultima nella sua tradizionale dimensione di autorizzazione. (...) L'utilizzo degli indicatori appare robusto per quelli relativi agli equilibri finanziari, ma in grave difficoltà per quelli volti a esprimere i concetti, ancora di fatto nuovi, di efficacia ed efficienza. La definizione di reali obiettivi che esprimano i servizi prodotti dal comune è fortemente problematica; quella relativa a risultati di impatto sul benessere delle collettività di riferimento del tutto inesistente ...», A. PAVAN, E. REGINATO, C. CONVERSANO, I. FADDA, *Contabilità*, cit., p. 47.

³⁹ Mazzotta osserva a questo proposito «La contabilità finanziaria rileva e consente il controllo dei movimenti finanziari e monetari della gestione attraverso la rilevazione delle entrate e delle spese, ma non permette di monitorare le condizioni di economicità dell'ente – ovvero l'andamento economico della gestione, la formazione dei ricavi, dei costi e del risultato economico dell'esercizio – né fornisce adeguate informazioni a supporto dei processi decisionali in fase di programmazione», R. MAZZOTTA, *Il sistema di contabilità analitica dei costi negli enti locali*, in M. MULAZZANI, *Economia delle Aziende e delle Amministrazioni*

re l'analisi dei costi sostenuti per la produzione ed erogazione di beni e servizi⁴⁰⁻⁴¹.

In tal senso si esprimono le raccomandazioni dei dottori commercialisti sulla rappresentazione dei risultati delle aziende non profit. In particolare, con riferimento al rendiconto della gestione che riporta la sintesi del confronto tra ricavi/proventi e costi/oneri⁴², viene affermato che il risultato di sintesi ottenuto non assume il significato economico che tipicamente assume nel caso dell'impresa e che l'attività di rendicontazione ha come oggetto «le modalità con cui l'azienda ha acquisito ed impiegato le risorse nello svolgimento di tali attività»⁴³. Oggetto di rendicontazione non è, pertanto, il risultato dell'attività svolta né tanto meno la capacità di soddisfare i bisogni in capo ai destinatari, bensì il rapporto tra somme ottenute a titolo di finanziamento e somme impiegate. Ancora, l'Agenzia per le Onlus ribadisce all'interno delle linee guida per la redazione del bilancio degli enti non profit che il risultato di sintesi evidenziato nel Rendiconto Gestionale «è un risultato

Pubbliche, Vol. II, Cedam, Padova, 2006, p. 239.

⁴⁰ Si rinvia a questo proposito a quanto viene osservato in G. FARNETI, S. POZZOLI, *Principi*, cit., pp. 10-35.

⁴¹ A questo proposito si ritiene significativo un richiamo all'analisi condotta dal Centro per l'organizzazione, il management e l'informatizzazione degli uffici giudiziari (Comiug) sui costi e i ricavi riferiti al "Sistema tribunale" di Bologna. Lo studio, riferito ai dati 2005, definisce un modello di conto economico dell'azienda di erogazione "Tribunale", che accoglie i costi distinti per natura (servizi di supporto, personale, servizi giustizia) ai quali contrapporre i "ricavi" distinti in tre categorie: contributi o diritti versati dall'utente, riscossione di somme dovute, tasse e imposte scaturite dal procedimento, queste ultime rappresentano circa l'80% delle entrate totali. Deve essere osservato che il pregio di tale studio è quello di rispondere alla domanda quanto costa un Tribunale? Peraltro tale modello non è in grado di dare evidenza del valore prodotto o distrutto dalla azienda Tribunale per i cittadini (quanto rende?), quanto piuttosto sul fronte delle entrate solo del grado di copertura autonoma dei costi attraverso la formula impositiva. A ciò segue l'incapacità di correlare l'impegno, in termini di costi dei fattori di produzione impiegati nel processo produttivo della giustizia, con l'utilità prodotta e consegnata alla comunità territoriale di riferimento.

⁴² La distinzione tra ricavi e costi e proventi e oneri si fonda essenzialmente sul fatto che i primi scaturiscono da un rapporto di scambio mentre i secondi non derivano da un rapporto di scambio con terze economie. Si osservi peraltro come anche i ricavi spesso «non sono determinati in funzione dei prezzi mediamente praticati, bensì a valori inferiori, in relazione allo scopo ideale che origina il rapporto commerciale che vede coinvolto l'ente non profit», AGENZIA PER LE ONLUS, *Linee Guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit*, febbraio 2009, p. 11.

⁴³ Cfr. *Codice Unico delle Aziende Non Profit 2007*, Egea, Milano, 2006, p. 33.

complesso che misura l'andamento economico della gestione ma anche il contributo dei proventi e degli oneri non legati a rapporto di scambio» e in quanto risultato del confronto fra «impiego e destinazione dei fattori produttivi (costi di gestione) da un lato, ed i ricavi (che si possono definire tali solo se si formano nello scambio) e i proventi (contribuzioni, lasciti, donazioni, ecc.) dall'altro, non assume il significato economico di sintesi tipico dell'impresa»⁴⁴.

3.3. Conseguenze di una non-coerenza

Le conseguenze che si ritiene di dover sottolineare sono essenzialmente due.

Una prima deriva dal limite contabile a rilevare l'utilità prodotta attraverso l'attività aziendale ed è rappresentata da una forte connotazione di *auto-referenzialità* della valutazione dell'operato degli amministratori delle aziende di erogazione.

Così le aziende non profit e le aziende pubbliche che erogano servizi senza pagamento di un corrispettivo in termini monetari, presentano una importante problematica di *accountability* che può essere definita di tipo sostanziale.

Se il sistema contabile si fonda sulla rilevazione di tutti e soli quei fatti aziendali che comportano una variazione in termini numerari del patrimonio aziendale, si è visto come non vi possano, nel caso delle aziende di erogazione, trovare rilevazione le operazioni economiche di disinvestimento.

La contabilità così tenuta non permette una valutazione dell'operato degli amministratori dell'azienda stessa rispetto agli obiettivi realizzati con le risorse messe a disposizione ma solo con riferimento al mantenimento dell'equilibrio monetario. In tal modo pertanto quello che vale e quello al quale gli stessi amministratori in ultima analisi prestano attenzione, è soprattutto la dinamica finanziamenti-investimenti, entrate/uscite perché su questi valori avviene la valutazione in modo oggettivo ed immediato del proprio operato.

Il fatto di non riuscire ad inserire in un unico sistema contabile anche la valorizzazione dell'utilità prodotta rimane il punto debole di ogni sistema di

⁴⁴ Cfr. AGENZIA PER LE ONLUS, *Linee Guida*, cit., p. 11.

responsabilizzazione e valutazione dei dirigenti e sviluppa nei fatti una convinzione di autoreferenzialità supportata dal fatto che non esistono modalità univoche di valutazione dei risultati ottenuti (in termini di valore prodotto per i destinatari) ancorate ad un parametro omogeneo rispetto al valore delle risorse impiegate per ottenerlo.

In tal senso è fondamentale l'elaborazione di indicatori finanziari per la conoscenza delle politiche di bilancio adottate dall'azienda in termini di spese ed entrate, di indicatori patrimoniali per conoscere la struttura del patrimonio, e di indicatori di equilibrio economico in senso stretto⁴⁵ centrati sulla conoscenza del grado di copertura dei costi attraverso le entrate.

In tal modo peraltro il dirigente non viene valutato per quello che è riuscito a fare in termini di raggiungimento degli obiettivi⁴⁶ perché non si è in grado di misurarlo in modo adeguato, bensì piuttosto in relazione agli indicatori rielaborati dai dati contabili e che forniscono informazioni sull'equilibrio finanziario e monetario⁴⁷ che permettono comunque una comparazione negli anni e con riferimento a realtà analoghe⁴⁸.

⁴⁵ Sostero parla di condizione di equilibrio economico in senso stretto riferendosi alla condizione che «riguarda le operazioni di consumo e di ripristino di ricchezza per effetto delle attività esercitate dall'azienda nel perseguimento delle sue finalità istituzionali. L'equilibrio in senso stretto è dato – quindi – dall'attitudine dell'azienda ad operare in condizioni che consentano almeno di ripristinare la ricchezza consumata nello svolgimento della gestione (...) La valutazione dell'equilibrio economico in senso stretto si basa sull'osservazione delle modalità con le quali l'azienda riesce a ripristinare le risorse che consuma, indipendentemente dall'uso più o meno efficiente ed efficace che riesce a farne», U. SOSTERO, *Economicità*, cit., p. 7.

⁴⁶ Peraltro Sostero osserva «È sicuramente importante valutare se quei beni e servizi siano utili al soddisfacimento dei bisogni (...) Tutto ciò non ci aiuterà a capire, però, se l'azienda potrà continuare nel tempo a svolgere la sua meritoria azione oppure se dovrà rinunciare, perché non è in grado di attivare forme di ripristino delle risorse (contributi, proventi patrimoniali, trasferimenti, ...) in misura sufficiente a compensare quelle consumate», U. SOSTERO, *Economicità*, cit., p. 8.

⁴⁷ «i rendimenti economico e finanziari non permettono un'analisi compiuta delle attività svolte e la rilevazione dei costi e dei benefici interni ed esterni apportati dall'attività dell'azienda. Né tanto meno, il risultato della gestione positivo o il risultato della gestione negativo riescono a sintetizzare e rappresentare il raggiungimento o meno delle finalità sociali (non identificabili, appunto, nel risultato economico)», in *Codice Unico delle Aziende Non Profit 2007*, cit., p. 44.

⁴⁸ Padovani osserva come, con riferimento agli enti locali, gli indicatori contabili, ottenuti dalla elaborazione dei dati contabili, rappresentino molto spesso «l'unica possibilità per effettuare analisi comparate a livello nazionale», E. PADOVANI, *Gli indicatori e le varie necessità informative*, in G. FARNETI, *Ragioneria*, cit., p. 184.

Così la seconda conseguenza attiene al fatto che la rappresentazione dei risultati della gestione delle aziende di erogazione non può limitarsi ai documenti di sintesi delle rilevazioni contabili e alla elaborazione di indicatori di tipo contabile.

A essi vengono affiancati altri documenti che riportano sia la descrizione di quanto è stato realizzato con le risorse reperite e impiegate⁴⁹, sia la loro quantificazione attraverso l'individuazione di un sistema di indicatori di natura essenzialmente extracontabile. I riferimenti sono così al bilancio sociale per gli enti pubblici⁵⁰ e alla relazione di missione per le aziende non profit⁵¹, nonché ad altre forme di rendicontazione⁵² che stanno emergendo per

⁴⁹ Con riferimento alle amministrazioni pubbliche una conferma indiretta di quanto affermato viene dalla *Direttiva del Ministro della Funzione Pubblica sulla rendicontazione sociale nelle amministrazioni pubbliche* che evidenzia come tale rendicontazione: «può essere considerata come una risposta al deficit di comprensibilità dei sistemi di rendicontazione pubblici in termini di trasparenza dell'azione e dei risultati delle amministrazioni pubbliche, di esplicitazione delle finalità, delle politiche e delle strategie, di misurazione dei risultati e di comunicazione».

⁵⁰ Si riporta quanto osservato acutamente da Hinna «... se per le aziende for profit il bilancio e la rendicontazione sociale costituiscono una opzione etica; per le aziende non profit e per le amministrazioni pubbliche la rendicontazione sociale costituisce l'unica rendicontazione in grado di dar conto alla comunità di riferimento dei risultati ottenuti», L. HINNA, F. MONTEDURO, *Amministrazioni*, cit., p. 190; cfr. P. RICCI (a cura di), *Lo standard GBS per la rendicontazione sociale nella pubblica amministrazione*, Franco Angeli, Milano, 2007; G. FARNETI, S. POZZOLI, *Bilancio sociale di mandato*, Ipsoa, Milano, 2005.

⁵¹ «Nelle ANP non è sufficiente dare conto dell'equilibrio economico-finanziario dell'azienda tramite il bilancio di esercizio, ma occorre dare adeguate informazioni circa la dimensione sociale della gestione, coerentemente con quanto contenuto nel Quadro sistematico (...) È proprio di questi aspetti che dovrebbe occuparsi la Relazione di missione, dando conto, mediante i dati recepiti da un sistema di controllo interno che non consideri solo gli aspetti economico-finanziari ma che attui anche strumenti valutativi dell'utilità sociale che si vuole produrre e del risultato raggiunto dalle così dette azioni programmatiche messe in campo per il raggiungimento delle finalità istituzionali», *Codice Unico delle Aziende Non Profit 2007*, cit., pp. 42-43. Recentemente anche l'Agenzia per le Onlus si è soffermata su funzione e contenuto della Relazione di missione per gli enti non profit: «La relazione di missione è il documento che accompagna il bilancio in cui gli Amministratori espongono e commentano le attività svolte nell'esercizio, oltreché le prospettive sociali. Essa ha la funzione di esprimere il giudizio degli Amministratori sui risultati conseguiti, di determinare la destinazione del risultato stesso, se positivo, e la copertura – e/o i provvedimenti relativi – se il risultato è negativo. La Relazione di missione ha la funzione di integrare gli altri documenti di bilancio per garantire un'adeguata rendicontazione sull'operato dell'ente e sui risultati ottenuti, con una informativa centrata sul perseguimento della missione istituzionale, esprimendosi sulle prospettive di conti-

accostare ad informazioni di carattere descrittivo una serie di indicatori extracontabili tesi ad evidenziare soprattutto in termini quantitativi e qualitativi i risultati ottenuti⁵³.

nuità aziendale», AGENZIA PER LE ONLUS, *Linee Guida*, cit., pp. 20-21.

⁵² Cfr. I. STECCOLINI, F. DE MATTEIS, D. PREITE, *Quali strumenti di rendicontazione per il cittadino? Milano e Memphis a confronto*, in *Rivista Italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale*, gennaio-febbraio 2009, Roma, pp. 70-83.

⁵³ Parson approfondisce con riferimento alle aziende non profit e mediante un'analisi empirica l'impatto della conoscenza dei dati finanziari sulle scelte individuali dei donatori. Quello che rileva è che «some donors are more likely to respond to a fundraising appeal if it includes positive financial accounting information (...)» mentre «voluntary disclosures of service efforts and accomplishments (SEA) information do not produce more donations. However, evidence from the follow-up lab experiment indicates that potential donors think SEA information is important for evaluating an NFP organization when making a donation decision», L. M. PARSON, *The impact of Financial Information and Voluntary Disclosures on Contributions*, in *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 19 2007, p. 190.

CAPITOLO VII

GLI INDICATORI DI RISULTATO

1. Premessa

La crescente esigenza di monitorare lo stato di salute delle aziende di erogazione pubbliche e private corrisponde ad un bisogno delle comunità di riferimento di conoscere e valutare la bontà dell'operato delle aziende rispetto ai bisogni/interessi di cui sono essi stessi portatori, come cittadini, come finanziatori/donatori o come destinatari dei beni e servizi erogati.

Le informazioni alle quali ogni soggetto interessato può agevolmente accedere sono contenute innanzitutto nei documenti di bilancio, redatti in relazione alle diverse normative di riferimento¹. I dati di origine contabile possono poi essere rielaborati pervenendo così ad indicatori contabili che offrono una "indicazione" maggiormente intelligibile dell'impatto delle scelte di gestione sul mantenimento degli equilibri: economico (di minimo), finanziario e patrimoniale². L'elaborazione di tali indicatori risponde a finalità es-

¹ I risultati dell'analisi condotta su documenti di bilancio degli enti locali italiani pubblicati da Steccolini nel 2004 mostra un quadro desolante in relazione alla accessibilità dei documenti di bilancio «the results of the analysis show that annual reports are seemingly used to discharge accountability to internal users, even if it is not clear if they are actually read. At the same time, they have no significant role in communicating to external users. Most local governments do not use alternative tools to account for their performance to their stakeholders. Moreover, they simply comply with legal requirements in preparing their annual reports, often producing poor quality reporting, in which accrual-based results and service performance evaluation still have a marginal place. As a consequence, the actual role of the annual report and the overall degree of accountability of Italian local governments should be questioned», I. STECCOLINI, *Annual report*, cit., p. 328.

² Per un approfondimento si rinvia alle *Linee Guida per la rendicontazione sociale negli enti locali* emanate dall'Osservatorio per la Finanza e la contabilità negli enti locali che trattano le modalità e le tipologie di indicatori contabili ed extracontabili che trovano poi

senzialmente ricollegabili al controllo di gestione quale meccanismo operativo teso a modificare il comportamento degli individui che operano all'interno dell'azienda di erogazione.

Peraltro le difficoltà di misurazione dei risultati di gestione ottenuti dall'azienda di erogazione hanno, da una parte, ostacolato l'implementazione di un sistema di controllo efficiente ed efficace³, dall'altra hanno stimolato in modo determinante l'individuazione di indicatori di natura extracontabile nel tentativo di dare forma e misura alla maggiore utilità prodotta attraverso la gestione.

2. Il significato di indicatore di risultato della gestione delle aziende di erogazione

Con il termine “indicatore” si intende un parametro o un valore derivato da parametri⁴, capace di fornire indicazioni relative ad uno specifico fenomeno, e dare una visione sintetica dell'informazione utile ai potenziali utenti. Si tratta, innanzitutto, di una grandezza espressa sotto forma di un numero. Essa poi «non misura necessariamente un fenomeno, bensì un elemento

collocazione nel documento di bilancio sociale, parr. 81-93.

³ Le Linee Guida per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit sottolineano con riferimento alla Relazione di missione l'importanza di rendicontare le attività istituzionali in macro aree di intervento, cioè secondo aggregazioni basate sui criteri della rilevanza rispetto alla missione dell'ente, e dando evidenza ai seguenti elementi «bisogni rispetto ai quali l'ente è intervenuto e soggetti destinatari; obiettivi, strategie, programmi di intervento; risultati raggiunti, in termini di quantità e qualità delle realizzazioni prodotte e, per quanto possibile, una corretta misurazione degli effetti determinati rispetto ai bisogni identificati. Sulla base di tali elementi si dovrebbe condurre un'analisi che metta in evidenza anche eventuali criticità di efficacia (...), efficienza (...) e coerenza con gli impegni assunti. A tal fine, possono essere utilizzati specifici indicatori per misurare gli aspetti individuati come rilevanti e per effettuare un confronto tra i valori ottenuti nell'esercizio in esame e altri valori di riferimento ...», AGENZIA PER LE ONLUS, *Linee Guida*, cit., p. 22.

⁴ Padovani individua quale carattere qualificante del concetto di indicatore il fatto che non sia *rappresentabile attraverso i dati contabili (non ulteriormente elaborati)* ed osserva pertanto «come non è considerato indicatore, ad esempio, l'ammontare degli impegni di spesa per il personale, mentre lo è il rapporto fra gli impegni di spesa per il personale e il totale delle spese correnti, in quanto costituisce una elaborazione di dati contabili puri. La definizione proposta comprende quindi sia gli indicatori strettamente extracontabili (l'esempio relativo al numero di certificati), sia quelli provenienti dai dati contabili», E. PADOVANI, *Indicatori*, cit., p. 181.

di questo in grado di rappresentarne una dimensione significativa»⁵ e tale significatività deve essere valutata in relazione ai fabbisogni conoscitivi dei destinatari dell'informazione⁶.

Quando il fenomeno del quale si intendono fornire informazioni è il risultato della gestione aziendale con riferimento ad un dato periodo di tempo, nell'impresa l'indicatore è individuato nel reddito di esercizio, cioè in un valore che riassume in sé un giudizio di efficienza e di efficacia riconosciuto come tale sia dai dirigenti, sia da coloro che devono valutare l'operato degli stessi⁷.

Diversamente nelle aziende di erogazione, l'assenza di un corrispettivo derivante dalla cessione dei servizi configura una situazione particolare nella quale il risultato esiste nella sua sostanza economica ma non è agevolmente rilevabile⁸ attraverso l'indicatore tradizionalmente impiegato per le imprese⁹.

⁵ Cfr. B. DENTE, G. VECCHI, *Valutare per Governare*, in G. AZZONE, B. DENTE, (a cura di), *Valutare per governare*, Etas, Milano, 1999, p. 18.

⁶ «Si noti, infine, che qualunque indicatore fornisce semplicemente un valore che, appurate l'attendibilità, deve essere sempre soggetto ad interpretazione in connessione con i risultati di altri indicatori e, possibilmente, in una prospettiva dinamica, cioè analizzando, con riferimento ad un adeguato arco di tempo, le variazioni dei risultati e le cause che li hanno generati. In altre parole la valenza di un indicatore è sempre segnaletica. D'altra parte, il risultato di un indicatore non dà mai la soluzione ad un problema: ciò che funziona in un semplice sistema meccanico non può essere valido in un meccanismo economico complesso come un'APTL dove è centrale il fattore uomo», R. MUSSARI (a cura di), *Manuale operativo*, cit., p. 345.

⁷ Cfr. R. ANTHONY, D. YOUNG, *Non profit*, cit., p. 41.

⁸ Zangrandi osserva, con riferimento alle aziende pubbliche, come «la misurazione dei risultati risulta essere spesso molto complessa, in quanto questi non sono facilmente rilevabili e anche gli effetti dei risultati sui bisogni non sono spesso misurabili in modo oggettivo. Infatti l'assenza dei processi di scambio, come noto, non permette di misurare in modo oggettivo il beneficio percepito dall'utente. È così necessario individuare misure specifiche di risultato, sia con riferimento alle prestazioni, cioè all'attività effettivamente erogata, che agli effetti che queste prestazioni determinano nell'ambiente di riferimento», A. ZANGRANDI, *Economia*, cit., p. 220.

⁹ Padovani distingue i portatori di interessi interni da quelli esterni all'azienda di erogazione ente locale e in secondo luogo individua quale fattore critico nella scelta degli indicatori proprio la molteplicità di esigenze e di utilizzatori delle informazioni: «... non tutte le tipologie di indicatori presentate sono adeguate alle esigenze dei diversi destinatari (...) L'indicatore relativo alla concentrazione di particelle nocive nell'aria costituisce probabilmente uno dei parametri di qualità ambientale più conosciuti dal grande pubblico e che spesso viene utilizzato per valutare il grado di efficacia (sociale) dei

Nel caso delle aziende di erogazione, pertanto, il risultato economico è un indicatore del rapporto tra risorse impiegate e risorse ripristinate, cioè segnale di una particolare dimensione della performance¹⁰ e non viene impiegato nei processi di valutazione e decisione da parte dei vertici politici ed amministrativi¹¹.

La ricerca verso altri indicatori,¹² per integrare la dimensione più propriamente definita economico finanziaria, muove così dalla certezza di non poter determinare in modo sintetico il risultato complessivo della gestione dell'azienda di erogazione e dall'esigenza di integrare il dato di sintesi derivante dalla contabilità (cfr. Figura 1).

La scelta si orienta verso un sistema di indicatori che nell'insieme siano in grado di fornire una visione che possa essere considerata dagli utilizzatori un'accettabile approssimazione del risultato¹³. La multidimensionalità del

programmi di antinquinamento; tuttavia non è assolutamente utilizzabile all'interno della scheda Peg del servizio mobilità, in quanto il responsabile non è in grado di influirvi in modo determinante per mezzo delle proprie attività». Cfr. E. PADOVANI, *Indicatori*, cit., pp. 180 e 185.

¹⁰ Per le aziende non profit Grumo propone un modello di misurazione della performance specifico che si fonda su due tipologie di indicatori specifici, quelli economici che, rispettivamente danno indicazione del successo economico e del successo sociale precisando che questi dovranno essere identificati con riferimento a ciascuna realtà non profit. L'Autore sottolinea come «questi indicatori dovranno accendersi di rosso, qualora dovessero verificarsi nell'organizzazione alcune anomalie nel perseguimento degli equilibri indicati, mentre dovranno presentare una luce verde nel caso del raggiungimento del successo economico e sociale», M. GRUMO, *Bilancio*, cit., p. 13.

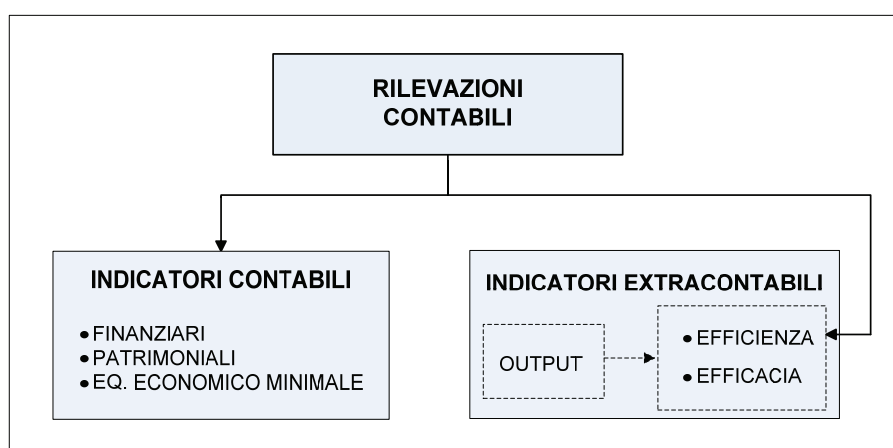
¹¹ «Va rilevato fin d'ora che non saremo in grado di costruire, per le ANP, un insieme sintetico e sistematico di indicatori altrettanto valido e utilizzabile in tutte le realtà aziendali; ciò deriva necessariamente dalla molteplicità dei settori di intervento e dalle caratteristiche istituzionali ed organizzative assai dissimili tra loro che le ANP assumono sia nella realtà italiana sia nelle realtà internazionali», M. SANTI, *Controllo*, cit., p. 46.

¹² In tal senso si veda anche Azzali che osserva come «la non economicità sollecita piuttosto un processo di cambiamento amministrativo orientato ad invertire la tendenza. Tale processo di cambiamento nelle amministrazioni pubbliche è ostacolato dalla maggiore difficoltà presente nelle aziende pubbliche rispetto alle aziende private nel definire corretti indicatori di efficienza, efficacia ed economicità», A. TANZI, P. P. ANDREI, S. AZZALI, *Saggi vari di economia aziendale*, Giappichelli, Torino, 1991, p. 95.

¹³ «le amministrazioni hanno responsabilità e obiettivi multipli rispetto a questi interessi: tutelare il buon utilizzo delle risorse pubbliche per i contribuenti, assicurare l'erogazione del migliore livello e qualità dei servizi possibile per gli utenti, e garantire la trasparenza e l'accountability democratica per i cittadini», AA.VV., *Misurare per decidere*, Rubettino, Catanzaro, 2006, p. 11.

risultato¹⁴ viene così fatta discendere dall'esigenza di perseguire una complessità di obiettivi per rispondere ai bisogni di molteplici soggetti.

Figura 1. – *Indicatori contabili ed extracontabili*



Fonte: G. FARNETI, *Ragioneria pubblica*, Franco Angeli, Milano, 2004, p. 185.

La scelta si orienta verso un sistema di indicatori che nell'insieme siano in grado di fornire una visione che possa essere considerata dagli utilizzatori un'accettabile approssimazione del risultato¹⁵. La multidimensionalità del risultato¹⁶ viene così fatta discendere dall'esigenza di perseguire una complessità di obiettivi per rispondere ai bisogni di molteplici soggetti.

In quest'ottica viene poi letto il problema della misurabilità dei risultati come conseguenza della molteplicità di variabili con le quali il soggetto e-

¹⁴ Cfr. L. MAZZARA, *Processi e strumenti di misurazione multidimensionale. Profili e schemi di analisi*, Giappichelli, Torino, 2003, cap. XII.

¹⁵ «le amministrazioni hanno responsabilità e obiettivi multipli rispetto a questi interessi: tutelare il buon utilizzo delle risorse pubbliche per i contribuenti, assicurare l'erogazione del migliore livello e qualità dei servizi possibile per gli utenti, e garantire la trasparenza e l'accountability democratica per i cittadini», AA.VV., *Misurare per decidere*, Rubettino, Catanzaro, 2006, p.11.

¹⁶ Cfr. L. MAZZARA, *Processi e strumenti di misurazione multidimensionale. Profili e schemi di analisi*, Giappichelli, Torino, 2003, cap. XII.

conomico dell'azienda di erogazione deve confrontarsi nella gestione aziendale.

È importante osservare, a questo proposito, come la multidimensionalità del risultato delle aziende di erogazione non rappresenti di per se stessa un limite all'individuazione di un indicatore sintetico di risultato. La multidimensionalità del risultato è propria infatti anche delle imprese, ma nelle aziende di erogazione non trova una sintesi adeguata attraverso il parametro omogeneo della moneta.

Così la pluralità di indicatori rispecchia piuttosto una pluralità di dimensioni riconducibili ai diversi momenti gestionali che hanno concorso alla realizzazione dei risultati, e che non si è in grado di ricondurre ad una sintesi significativa.

Risultano così particolarmente cruciali almeno due passaggi.

Un primo attiene all'identificazione del fenomeno "risultato" attraverso un insieme di gruppi omogenei di attività che concorrono a definirlo e all'associazione a ciascun gruppo di specifici indicatori. L'elemento di criticità risiede nella selezione degli indicatori in relazione alla capacità degli stessi di misurare secondo relazioni causa-effetto l'impatto delle attività sul risultato della gestione dell'azienda di erogazione¹⁷. Vi deve essere pertanto una definizione chiara e condivisa di cosa si intende per risultato e poi degli indicatori quantitativi e qualitativi che si ritiene siano in grado di esprimerlo/rappresentarlo¹⁸.

La selezione di un set di indicatori in grado di rappresentare i risultati dell'azienda di erogazione richiede a sua volta una forte contestualizzazione interna per adeguare gli indicatori alla complessità propria di ciascuna azienda, ed esterna per mantenere nel tempo e nello spazio una relazione di

¹⁷ Santi con riferimento alle ANP sottolinea come «... l'obiettivo dell'ANP non è sempre misurabile in termini quantitativi, e ciò rende difficile la valutazione dell'efficacia gestionale dell'intera azienda e, ancor più del contributo fornito dagli analitici programmi d'attività. Si devono quindi individuare altri parametri in grado di esprimere il raggiungimento degli obiettivi, parametri che saranno, quando l'obiettivo non sia facilmente misurabile, espressione di variabili collegate in maniera logica con l'obiettivo stesso. È evidente che, in assenza di un parametro universale in grado di indicare la validità della proposta, risulta difficile effettuare confronti tra aziende o programmi diversi, nel caso in cui concorrano all'assegnazione di un ammontare definito di fondi», M. SANTI, *Controllo*, cit., p. 47.

¹⁸ A sottolineare l'importanza metodologica di definire tale modello interpretativo della gestione si veda A. ZANGRANDI, *Economia*, cit., p. 18; cfr. M. GRUMO, *Bilancio*, cit., pp. 12-15.

coerenza con l'evoluzione dei bisogni e delle aspettative dei destinatari dei beni e servizi prodotti dall'azienda¹⁹.

Un secondo passaggio cruciale è determinato dalla coerenza tra sistema di indicatori e sistema informativo aziendale²⁰. Se abbiamo visto che gli indicatori intervengono a supporto delle informazioni elaborate dai sistemi di contabilizzazione dobbiamo prestare attenzione all'importanza di poter disporre di un sistema, quantitativo e qualitativo, di raccolta ed elaborazione delle informazioni che non vengono raccolte attraverso il sistema contabile. Questo richiede, peraltro, per avere degli indicatori che possano essere significativi un adeguato sistema informativo che garantisca la raccolta sistematica delle informazioni utili e la loro organizzazione in relazione ai fini conoscitivi individuati²¹. In altre parole perché gli indicatori siano misurabili è necessario che la struttura aziendale di erogazione preveda dei sistemi idonei per la loro rilevazione. Si deve, peraltro, prestare molta attenzione a non sconfinare in elaborazione di modelli che portino ad una abbondanza di numeri e di informazioni tali da disattendere alle esigenze di sintesi ed immediatezza per i quali sono stati elaborati²².

¹⁹ Coerentemente, le Linee Guida per la rendicontazione sociale negli enti locali prevedono: «ciascun ente locale è incoraggiato ad individuare propri indicatori che siano in grado di rappresentare compiutamente i risultati ottenuti e gli impatti sociali e ambientali prodotti in ciascuna delle macro-aree di intervento oggetto di rendicontazione (...) Si raccomanda, infine, nella definizione degli indicatori, di porre particolare attenzione a confrontare, mediante l'utilizzo di indici, i dati assoluti con gli utenti potenziali del servizio o con la popolazione residente nel territorio. Infatti, il valore assoluto, in termini di quantità o spesa, può fornire al lettore informazioni difficilmente interpretabili o scarsamente significative ai fini della valutazione degli effetti e delle ricadute sociali e ambientali sul territorio», OSSERVATORIO PER LA FINANZA E LA CONTABILITÀ DEGLI ENTI LOCALI, *Linee Guida per la rendicontazione sociale negli enti locali*, 2007, pp. 13-14.

²⁰ Cfr. L. MARCHI, *I sistemi informativi aziendali*, Giuffrè, Milano, 1993, pp. 7-8.

²¹ A questo proposito si rinvia anche alla lettura dei principi guida che hanno informato la redazione del nuovo Performance Framework per le Local Authorities inglesi riportati nel *National Indicators for Local Authorities and Local Authority Partnerships: Handbook of Definitions*, London, April 2008, p. 8 ss. In particolare a quello intitolato *Rigorous performance management* dove la riduzione del numero di indicatori richiesti dal Government e la possibilità di ottenere informazioni comparative vengono affiancate dalla scelta di individuare «a single system for reporting information on performance against the indicators which will work on a collect once, use numerous times (COUNT) basis and ensure that all those who need it have access to the most up-to-date information available, allowing more systematic use of the information to be made», p. 9.

²² Melandri parla a questo proposito di rischio di burocratizzazione, cfr. V. MELANDRI,

3. Le caratteristiche degli indicatori

Quando si ritiene che la conoscenza dei risultati della gestione dell'azienda di erogazione passi attraverso l'individuazione di una serie di indicatori delle diverse dimensioni in grado di concorrere alla definizione del risultato, la qualità della conoscenza dipende dalle caratteristiche intrinseche agli indicatori stessi.

L'individuazione di una serie di caratteristiche qualitative minime e comuni agli indicatori che concorrono alla determinazione della performance concorre alla definizione di uno strumento di analisi articolato ma coerente.

Il sistema di misurazione della performance in ottica multidimensionale richiede che nella individuazione degli indicatori sia prestata attenzione alla²³:

– *significatività* rispetto al fine conoscitivo “risultato”, che dipende dalla focalizzazione dell'indicatore sulle priorità dell'azienda di erogazione e dall'effettivo utilizzo dello stesso per perseguire gli obiettivi da parte degli amministratori²⁴;

– *validità e affidabilità* degli indicatori in quanto gli stessi debbono essere idonei a seguire lo sviluppo del fenomeno “risultato” nelle specifiche dimensioni e debbono, a parità di condizioni, condurre allo stesso risultato in-

Accountability, cit., pp. 112-113; per un approfondimento dei sistemi informativi nelle amministrazioni pubbliche si rinvia a E. PADOVANI, F. VISANI, *I sistemi informativi evoluti*, in G. FARNETI, *Ragioneria Pubblica*, Franco Angeli, Milano, 2004, pp. 212-221.

²³ Si rinvia a AA.VV., *Misurare per decidere*, cit., pp. 50-51; L. HINNA, F. MONTEDURO, *Amministrazioni*, cit., pp. 134-135. Nello stesso senso si legga la precisazione dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali dove vengono richiamati i principi guida per l'identificazione degli indicatori da inserire nel bilancio sociale degli enti locali: rilevanza, selettività, chiarezza e attendibilità, tempestività, in *Linee Guida per la rendicontazione sociale negli enti locali*, par. 80, 2007.

²⁴ A questo proposito la Audit Commission Inglese osserva come «Performance indicators should in the first instance focus on aspects of the service that are important for the organisation should be clear about what it is seeking to achieve – its core objectives – and about how it will achieve them. It should also be clear how it will know whether it is achieving its objectives», AUDIT COMMISSION, *On target*, 2000, p. 8. Lo stesso Poiser sottolinea l'importanza di «Reject proposed indicators that will not be meaningful to managers, policy makers, and other relevant stakeholders», e inoltre «Wherever possible, define indicators that will have a high degree of face validity to intended users or external audiences», in J. KRAMER, K. WILLIAMS, C. HOPES, *Performance measures to evaluate the effectiveness of public involvement activities in Florida*, September, 2007, p. 10.

dipendentemente dai soggetti che li utilizzano;

– *comprensibilità e completezza* in quanto gli indicatori debbono essere facilmente comprensibili dal soggetto economico, dai cittadini, dagli organi politici²⁵, dai finanziatori-donatori, e da ogni altro stakeholder senza sovraccaricare²⁶ gli stessi di informazioni ridondanti che andrebbero a discapito della chiarezza nella conoscenza del risultato dell'azienda di erogazione²⁷;

– *tempestività, disponibilità ed economicità* in quanto gli indicatori debbono essere disponibili in tempi e con costi adeguati ai ritmi del processo decisionale che caratterizza la singola azienda;

– *invariabilità rispetto a comportamenti opportunistici*, una qualità di estrema importanza nelle aziende di erogazione in cui l'assenza di un indicatore sintetico di risultato porta con sé che la scelta degli indicatori viene effettuata in modo ampiamente discrezionale e la relazione causa effetto, tra indicatore e risultato, può portare con sé alcuni comportamenti opportunistici controproducenti. Se si assume ad esempio il tasso di assenteismo nelle amministrazioni pubbliche quale indicatore di produttività/performance aziendale è possibile prevedere lo sviluppo di comportamenti opportunistici tesi ad aumentare la presenza sui luoghi di lavoro, senza ottenere necessariamente miglioramenti in termini di risultati²⁸. A questo proposito è neces-

²⁵ Mussari sottolinea come «Le informazioni prodotte devono essere chiare ed attendibili. Tale esigenza è ancor più avvertita (...) in quanto la performance conseguita avrà un sempre maggiore impatto manageriale ed impatto politico. (...) quanto all'impatto politico, in prospettiva, il consenso dovrebbe dipendere sempre più dalla dimostrata capacità di produrre risultati misurabili e poiché questi sono concretamente realizzati attraverso l'attività dei dirigenti, la classe politica dovrebbe avere tutto l'interesse affinché tali risultati non solo si realizzino, ma si possano costantemente monitorare e correttamente comunicare», G. MUSSARI (a cura di), *Manuale*, cit., p. 342.

²⁶ «Benché in astratto si possano costruire tantissimi indicatori di output, i manager dovrebbero evitare di ricevere troppe informazioni. Il problema nasce anche per la riluttanza di molte organizzazioni ad abbandonare l'uso di certi indicatori quando non rispondono più a un'importante finalità manageriale. Questa riluttanza va superata se si vuole che il sistema di misurazione resti significativo ed efficiente», R. ANTHONY, D. YOUNG, *Non profit*, cit., pp. 465-466.

²⁷ «L'informazione serve sempre per decidere ed i tempi delle decisioni, tanto esterne che interne, sono sempre più ristretti. Da ciò la necessità di mettere a disposizione dei diversi portatori di interessi le informazioni sulle performance conseguite in modo assolutamente tempestivo, anche a prezzo di un minor dettaglio. A tal fine è indispensabile disporre di un adeguato sistema informativo aziendale», R. MUSSARI (a cura di), *Manuale*, cit., p. 341.

²⁸ In generale sull'importanza dell'assenteismo quale punto di partenza per riflettere sul-

sario sottolineare come la misura tramite indicatori richieda di individuare un set bilanciato di indicatori per ridurre la vulnerabilità del sistema da comportamenti opportunistici (vado sul luogo di lavoro e mi leggo il giornale)²⁹.

4. La classificazione degli indicatori

La conoscenza e il controllo del risultato della gestione nelle aziende di erogazione passa attraverso l'individuazione di una serie di indicatori che debbono essere correlati agli obiettivi strategici dell'azienda, debbono tener conto delle diverse aree di risultato e infine delle stesse caratteristiche del ciclo di gestione.

Il valore creato attraverso la gestione dell'azienda di erogazione viene così ad essere il frutto di scelte di investimento, di produzione e di collocamento dei beni e servizi ottenuti, assunte con riferimento ad un determinato periodo di tempo.

Gli indicatori così possono essere distinti in relazione alle fasi del ciclo di gestione alle quali si riferiscono e in relazione ai rapporti tra le stesse fasi funzionali e correlati a differenti finalità conoscitive.

4.1. Gli indicatori di input

Il fenomeno del quale dare indicazione per quanto riguarda gli input è rappresentato dalle risorse economiche, umane e tecnologiche, effettivamente impiegate nel processo produttivo.

Esso può trovare espressione, sia attraverso misure fisico tecniche (non monetarie)³⁰, sia attraverso misure di costo dei fattori produttivi impiegati (misure monetarie), in quanto ogni scelta di investimento porta con sé una

l'efficienza delle amministrazioni pubbliche si rinvia a RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO E P. BARRERA, *Ragionare sulle assenze dei dipendenti comunali: numeri, analisi, azioni positive, proposte per il futuro*, 2007.

²⁹ «The overall set of indicators should give a balanced picture of the organisation's performance, reflecting the main aspects, including outcomes and the user perspective», in AUDIT COMMISSION, *On target. The practice of performance indicators*, 2000, p. 5.

³⁰ «Indicatori di input possono essere, ad esempio, il numero di attrezzature informatiche presenti in un determinato ufficio, il numero dei volontari, il numero degli insegnanti, ...», V. MELANDRI, *Accountability*, cit., p. 191.

variazione numeraria o monetaria e trova così rilevanza nella contabilità generale.

La costruzione di indicatori di input risulta così agevole e supportata dalle informazioni derivanti dalla contabilità generale e dalla contabilità analitica,³¹ la quale ultima fornisce le principali aggregazioni di costo delle quali gli indicatori debbono tener conto³².

È necessario peraltro prestare particolare attenzione a non cadere nel facile equivoco di considerare gli indicatori di input, più agevolmente determinabili, come *proxi* degli indicatori di risultato.

Nel ciclo di gestione infatti a parità di input il risultato può variare in relazione alle scelte di attività produttiva e ancora, a parità di input e di condizioni produttive, possono differire le scelte di collocamento presso i destinatari e conseguentemente variare l'utilità ceduta alla collettività destinataria³³.

4.2. Gli indicatori di processo produttivo

Relativamente agli indicatori di processo il fenomeno del quale dare indicazione è l'attività svolta nel processo produttivo, in quanto le scelte organizzative e tecniche assunte condizionano il grado di raggiungimento dei risultati³⁴.

³¹ A tal proposito Mulazzani osserva con riferimento alle amministrazioni pubbliche come «il sistema di analisi dei costi, ovvero la contabilità analitica diventa quindi indispensabile per l'assunzione delle scelte aziendali», M. MULAZZANI, *Le determinazioni analitiche dei costi nella pubblica amministrazione e il loro utilizzo*, Giuffrè, Milano, 1984; M. MULAZZANI, *Economia*, cit., pp. 206-263.

³² Cfr. AA.VV., *Misurare per decidere*, cit., p. 34.

³³ Si osservi l'importanza in assenza di qualunque forma di pagamento dell'attività di selezione dei destinatari per collocare i beni e servizi prodotti presso soggetti che traggano da essi la massima utilità. Accade infatti che la condizione di gratuità con la quale avviene il collocamento attragga soggetti che non hanno i bisogni che l'azienda intende soddisfare. Cfr. M. SANTI, *Controllo*, cit., p. 101.

³⁴ «Qualsiasi organizzazione che funzioni correttamente è gestita attraverso una molteplicità di processi ciascuno dei quali rappresenta un insieme di attività consecutive che trasforma le risorse ovvero gli input in risultati e cioè in prodotti (output) ed impatti (outcome) e, quindi, in valore aggiunto (...) La natura dei processi nelle organizzazioni pubbliche può variare enormemente, da attività relativamente astratte, come quelle di supporto allo sviluppo delle politiche o di regolazione delle attività economiche, ad attività molto concrete di

Gli indicatori di attività, pertanto, richiedono di essere definiti avendo riguardo, per la relazione causa effetto che li correla, all'output ottenuto.

È opportuno sottolineare, a questo proposito, come la natura di azienda di servizi propria delle aziende di erogazione vede coincidere la realizzazione e cessione del servizio con la sua produzione. In questo caso peraltro è ancor più necessario saper distinguere gli indicatori di attività da quelli che si riferiscono alla fase del collocamento del servizio per distinguere il volume d'attività svolta dai risultati ottenuti³⁵.

Gli output, infatti, derivano dalle attività produttive ma da esse vanno distinte, in quanto quest'ultime non danno indicazione dell'utilità erogata all'utente/destinatario attraverso la cessione del servizio.

Nel misurare le attività svolte è necessario tener conto del fatto che le stesse attività presentano di norma un elevato grado di eterogeneità. La ricerca dell'omogeneità che per le imprese avviene attraverso il metro monetario, per le aziende di erogazione non risulta agevole neppure attraverso i termini quantitativi³⁶.

Gli indicatori di processo infine rispondono all'esigenza, propria dei soggetti decisionali, di monitorare lo stato di avanzamento di progetti di cam-

fornitura di servizi», in DIPARTIMENTO DELLA FUNZIONE PUBBLICA – FORMEZ, *Common Assessment Framework. Migliorare un'organizzazione attraverso l'autovalutazione*, settembre 2006, p. 53.

³⁵ Sulla necessità dei rapporti di causa ed effetto, Anthony osserva come «In un programma di riduzione dell'inquinamento, la modifica della quantità di ozono presente nell'atmosfera è un indicatore di risultato, mentre il numero delle ispezioni effettuate sui possibili soggetti inquinanti è un indicatore di processo. L'esistenza di una relazione causale tra il numero delle ispezioni effettuate e il grado di inquinamento dell'aria è un assunto che può essere, o non essere, valido», R. ANTHONY, D. YOUNG, *Non profit*, cit., pp. 446-447.

³⁶ Sostero osserva come «in assenza di un metro monetario (per la mancanza di prezzi di vendita espressivi del valore) la misurazione delle attività svolte potrebbe essere facilmente compiuta in termini quantitativi se queste attività fossero tra loro perfettamente omogenee. Ad esempio se tutti gli utenti di una casa di riposo per anziani richiedessero le medesime attenzioni, per quantificare il volume di attività in un certo periodo sarebbe sufficiente contare il numero degli assistiti. In questo caso la valutazione dell'efficienza può avvenire semplicemente attraverso il calcolo del costo unitario di produzione (...) se però vi sono utenti che richiedono trattamenti particolari (soggetti non autosufficienti, soggetti che richiedono terapie o diete specifiche, ecc.) la semplice enumerazione degli assistiti non consente di esprimere in modo compiuto l'attività svolta, e quindi di operare un raffronto significativo con le risorse impiegate al fine di valutare l'efficienza del processo produttivo», U. SOSTERO, *Economicità*, cit., pp. 182-183.

biamento organizzativo intrapresi dagli stessi per migliorare la qualità del servizio reso.

4.3. Gli indicatori di output

Nel valutare gli output il fenomeno del quale dare indicazione è costituito dai beni e servizi ottenuti attraverso il processo produttivo.

L'individuazione degli indicatori di output non è agevole in quanto si è in presenza di prodotti-servizi molteplici e eterogenei la cui dimensione quantitativa ha scarsa significatività se non viene correlata a quella qualitativa. Basti pensare ad una azienda di erogazione che opera in ambito sanitario, il cui risultato viene definito dal numero dei pazienti visitati. Senza conoscere la qualità del prodotto la sola numerosità non concorre a definire il miglior risultato raggiunto.

Può rivelarsi così essenziale ricorrere all'individuazione di una serie di standard di qualità, per gli output prodotti, al fine di tentare una misurazione maggiormente oggettiva della produzione ottenuta, attraverso la specificazione della tempestività nella fornitura del servizio, accessibilità, cortesia, completezza delle informazioni fornite sulle caratteristiche del servizio, stato e sicurezza delle strutture utilizzate dagli utenti e soddisfazione del cliente con riferimento a caratteristiche specifiche del servizio³⁷.

Tale eterogeneità dei risultati delle aziende di erogazione interessa peraltro anche la singola unità operativa; in quest'ottica risulta estremamente complesso confrontare sulla base degli indicatori di output l'operato delle singole unità, in assenza di una ponderazione in termini di valore dell'utilità prodotta³⁸.

Gli indicatori di output possono inoltre essere effettivi o sostitutivi. Nel primo caso la misura dell'output è affidata essenzialmente a parametri di tipo fisico tecnico (si pensi al numero di tonnellate di rifiuti smaltiti); diver-

³⁷ Si tratta peraltro prevalentemente di indicatori surrogati della qualità per i quali è necessario fare riferimento alle cautele nell'utilizzo di tali indicatori nei processi decisionali.

³⁸ Sostero osserva infatti che «Se queste ultime (le attività svolte) possono essere tra loro ponderate in termini di costi o di volume dei fattori produttivi i risultati dovrebbero invece essere ponderati in termini di utilità. Ad esempio per l'attività didattica di una università bisognerebbe rendere commensurabili i benefici alla collettività che derivano dall'aver prodotto un laureato, rispetto a quelli che derivano dalla produzione di un dottore di ricerca», U. SOSTERO, *Economicità*, cit., pp. 185-186.

samente, quando non è possibile o troppo oneroso misurare l'output effettivo, si ricorre a misure sostitutive che vanno considerate anch'esse con le opportune cautele all'interno dei processi decisionali e di controllo della gestione³⁹.

4.4. Gli indicatori di outcome

Relativamente agli indicatori di outcome, il fenomeno del quale dare indicazione si sostanzia nell'incremento dello stato di benessere del destinatario derivante dalla erogazione dei beni e servizi prodotti attraverso l'attività aziendale⁴⁰.

È necessario pertanto innanzitutto definire lo stato di benessere declinandolo in termini di obiettivi da perseguire attraverso l'attività aziendale.

Definiti gli obiettivi e cioè i bisogni da soddisfare attraverso l'attività di produzione e di erogazione svolta in un determinato periodo di tempo, gli indicatori di outcome si configurano come strumenti di misura del grado di raggiungimento degli obiettivi stessi.

Peraltro la definizione degli obiettivi delle aziende di erogazione è caratterizzata da una importante componente che non trova espressione in termini monetari.

Ne risulta così un sistema degli obiettivi aziendali dotato di scarsa omogeneità nelle sue componenti dalla quale discende:

- una difficoltà di formulare gli obiettivi in modo sintetico a favore di un incremento delle componenti descrittive e un proliferare del numero degli obiettivi;
- una difficoltà di misura del grado di raggiungimento degli obiettivi e

³⁹ A questo proposito Anthony e Young osservano come «Ogni volta che si può misurare l'output effettivo, l'organizzazione dovrebbe farlo. Ma se l'output effettivo non si può misurare, bisogna ricorrere a un indicatore sostitutivo. In questo caso, tale indicatore dovrebbe essere strettamente legato a un obiettivo. È chiaro tuttavia che un indicatore sostitutivo non corrisponde esattamente a un obiettivo; e i decisori dovrebbero tenere presente questo limite. Se lo ignorano, organizzazione rischia di dedicare troppa attenzione all'indicatore sostitutivo, il che può essere improprio. Non si può consentire che raggiungere l'obiettivo sostitutivo diventi più importante di soddisfare l'obiettivo principale», R. ANTHONY, D. YOUNG, *Non Profit*, cit., pp. 454-455.

⁴⁰ Con riferimento alla differenza tra output e outcome si rinvia a T. POISTER, *Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations*, San Francisco, CA, 2003.

quindi dell'espressione di un giudizio di sintesi sull'attività della singola azienda nel tempo e rispetto ad altre aziende che operano nello stesso settore.

Tali difficoltà hanno stimolato sia la ricerca di correttivi funzionali a ricondurre a sistema gli obiettivi variamente definiti, sia proposte di articolazione degli indicatori di outcome.

Poiché, diversamente dalle imprese⁴¹, nelle aziende di erogazione manca l'unità di misura dell'incremento di utilità prodotta, ma non l'utilità stessa che si rivela piuttosto in un'ottica di lungo termine e non è quantificabile⁴², si ricorre ad una articolazione degli indicatori di outcome in intermedi e finali.

Per gli outcome intermedi si fa riferimento all'incremento dello stato di benessere del singolo soggetto destinatario del servizio prodotto misurato nel breve termine (riduzione dei casi di violenza in uno specifico territorio); per outcome finali gli impatti sul benessere della comunità di riferimento (incremento della sicurezza pubblica) da misurare con riferimento ad un arco temporale di medio termine. Il rischio maggiore che si corre nella determinazione di tali indicatori è costituito dalla difficoltà di stabilire/individuare un rapporto di causalità diretta tra l'intervento della azienda di erogazione e l'incremento/decremento del benessere della comunità di riferimento⁴³.

Ancora l'esigenza di individuare un "set" di outcome e un correlato sistema di indicatori che permettano di conoscere/misurare come l'azienda attraverso la propria attività ha concorso al raggiungimento di tali obiettivi, ha portato a studi su singoli settori tesi ad individuare altrettanto specifici "set" di outcome e di indicatori. All'aumentare della specificità degli indicatori diminuisce peraltro la possibilità di confronto degli outcome ottenuti e soprattutto la possibilità di disporre di una visione d'insieme del settore

⁴¹ Per le imprese infatti la conoscenza della fase dei disinvestimenti (ottenimento prodotti e loro collocamento presso i destinatari) avviene attraverso l'unità di misura monetaria e quindi il prezzo di vendita che sintetizza in sé anche l'incremento di benessere che il destinatario riconosce nell'ottenere un bene o servizio prodotto/ceduto dall'impresa.

⁴² Cfr. V. MELANDRI, *Accountability*, cit., p. 207.

⁴³ Questo peraltro non toglie che «le misure di outcome dovrebbero includere anche gli effetti collaterali, intenzionali e accidentali, positivi e negativi», in AA.VV., *Misurare per decidere*, cit., p. 43.

rispetto alla capacità complessiva di incidere sul benessere degli individui⁴⁴⁻⁴⁵.

4.5 Gli indicatori di relazione: efficienza, efficacia

La conoscenza dell'andamento della gestione aziendale con riferimento ad un lasso temporale impone di prestare attenzione all'attitudine dei processi produttivi sia a trasformare i fattori produttivi in beni e servizi, nel modo più conveniente, sia a produrre beni e servizi adeguati a soddisfare, mediante il loro collocamento, i bisogni espressi dai destinatari stessi.

I fenomeni di cui si vuole dare indicazione sono così rappresentati da relazioni tra le fasi del ciclo di gestione:

- relazione tra input e output, che offre l'indicazione dell'efficienza (indicatori di efficienza);
- relazione tra output e outcome che offre l'indicazione dell'efficacia (indicatori di efficacia).

⁴⁴ Il settore della pubblica amministrazione, in Italia, ne rappresenta un caso emblematico. Siamo in grado di misurare la capacità delle aziende pubbliche, individualmente e nel loro insieme, di incrementare o diminuire attraverso la propria gestione, il benessere dei cittadini (espresso in forma di bisogni da soddisfare a carico della Pubblica Amministrazione) con riferimento ad un determinato periodo di tempo? L'attenzione va riposta sulla ricerca di un set di outcome chiaro e unico per comparti della Pubblica Amministrazione e rispetto al quale lo Stato, attraverso un altrettanto chiaro e trasparente set di indicatori di outcome controlla l'operato delle singole aziende a livello locale rispetto alla loro capacità di soddisfare i bisogni dalla quale dipende la loro stessa esistenza. Questo potrebbe rendere ad un tempo confrontabile nello spazio l'operato delle diverse aziende ed evidente il loro contributo al raggiungimento del fine ultimo assegnato al sistema delle aziende che operano all'interno del settore pubblico.

⁴⁵ Un percorso importante in tal senso è stato compiuto nel Regno Unito dove con riferimento alle amministrazioni pubbliche è stato recentemente pubblicato l'Handbook che riporta gli outcome definiti a livello nazionale e individua un «single set of 198 national indicators for English local authorities and local authority partnerships». Gli sforzi del Ministero si sono concentrati sugli indicatori di outcome nella consapevolezza che «a focus on improving outcomes for local people, local businesses and local placet» sia meglio di uno sui «processes, institutions and inputs» prestando attenzione anche ad operare una «drastic reduction in the number of indicators against which local government is required to report» e a creare «a shared endeavour between central and local government and local delivery partners», DEPARTMENT FOR COMMUNITIES AND LOCAL GOVERNMENT, *National Indicators for Local Authorities and Local Authority Partnerships: Handbook of Definitions*, London, April 2008, pp. 8-10.

La conoscenza di tali relazioni al fine di valutare la bontà dell'operato degli amministratori nella gestione dell'azienda di erogazione passa attraverso la misura delle componenti delle relazioni stesse.

In tal modo si può da subito osservare come gli indicatori di efficienza e di efficacia, con riferimento alle aziende di erogazione, presentino una debolezza comune che non può essere trascurata soprattutto in sede di formulazione di giudizi sull'operato degli amministratori: la difficoltà di misura dell'output.

La centralità della misura dell'output è data dal fatto che esso è fattore presente in entrambe le relazioni, quella di efficienza e quella di efficacia.

La debolezza è riconducibile al fatto che non si è in grado di valorizzare in termini monetari l'output prodotto, perdendo così la possibilità di rendere omogenei l'espressione dei valori di input, di output e di outcome.

In questo modo gli indicatori di efficienza si trovano a contrapporre quantità di fattori impiegati a prodotti ottenuti⁴⁶, segnalando situazioni di maggiore efficienza quando, a parità di fattori di produzione inseriti, si ottiene la maggior quantità possibile di prodotti o a parità di produzione ottenuta si minimizzano le risorse impiegate (efficienza tecnica)⁴⁷.

La difficoltà sorge quando si trasferisce il giudizio di efficienza sul piano del valore; in tal caso infatti solo l'input è misurabile in termini monetari (costo dei fattori di produzione) e la sua contrapposizione con l'output ottenuto in termini quantitativi permette di formulare un giudizio fondato di fatto solo sull'utilità consumata per ogni unità di prodotto ottenuta. L'indicatore così definito potrebbe portare ad un giudizio di efficienza che non tiene in adeguato conto all'interno della relazione il ruolo della qualità dei beni e servizi prodotti. In altre parole, il contenimento del costo unitario nella produzione di un bene o di un servizio, il quale comporti una riduzione non programmata della qualità del prodotto stesso non è necessariamente indicatore di un incremento di efficienza nella gestione aziendale⁴⁸. Tutto

⁴⁶ Il rapporto tra quantità di output prodotto e la quantità di input impiegata viene definita anche come *produttività*. Cfr. G. FARNETI, L. MAZZARA, G. SAVIOLI, *Il sistema degli indicatori negli enti locali*, Giappichelli, Torino, 1996, pp. 141-179.

⁴⁷ Cfr. P. SARACINO, *Evoluzione del controllo di gestione nel comune*, Giuffrè, Milano, 2003, pp. 50-60.

⁴⁸ Con riferimento alla Agenzia delle Entrate e all'individuazione di indicatori di efficienza del servizio Pisani osserva l'importanza «di separare nettamente la dotazione monetaria dal risultato del processo produttivo, ovvero l'input necessario per produrre l'output ottenuto. Tale scissione si realizza utilizzando il concetto di produzione a prezzi costanti, che

questo viene aggravato dal fatto che le aziende di erogazione sono nella maggior parte dei casi aziende di servizi e quindi gli output prodotti sono difficilmente definibili in termini omogenei rispetto alla qualità⁴⁹.

Gli indicatori di efficacia segnalano, in differenti forme, la relazione tra output prodotto e outcome, sia intermedio (risultati) sia finale (impatti).

Se da una parte la consapevolezza della necessità di misurare la capacità di perseguire la propria missione attraverso l'attività svolta è elevata, dall'altra, nelle aziende di erogazione, la definizione degli indicatori di efficacia si presenta difficile, diversificata e molto spesso di conseguenza scarsamente perseguita.

Questo accade perché entrambe le componenti della relazione trovano difficoltà ad essere espresse in valore⁵⁰ e correlata vi è la difficoltà oggettiva di individuare relazioni dirette di causa effetto.

Inoltre, ogni azienda individua i propri indicatori di efficacia attraverso un percorso unico, che affronta in modo specifico la misura degli output prodotti nonché degli outcome.

È importante, in tal senso, pervenire a misurare l'output con standard definiti e l'outcome con priorità definibili attraverso valori parametrici per riuscire così ad avere indicatori in grado di sostenere un confronto nel tempo con riferimento alla stessa realtà (se cambio ogni anno la scelta degli indicatori non so mai dare un giudizio seppur relativo dell'operato della singola realtà aziendale).

consente di sintetizzare l'output in modo che sia confrontabile nel tempo e che misuri sia le variazioni quantitative che quelle qualitative del servizio offerto (...) È importante tenere logicamente separate le valutazioni attinenti l'efficienza da quelle riguardanti l'efficacia (...) Entrambe sono importanti, in quanto, trascurare l'efficienza a favore dell'efficacia potrebbe condurre a ottenere ottimi risultati con elevato spreco di risorse. Di contro, considerare solo l'efficienza può implicare la realizzazione di prodotti ad elevata produttività, ma con scarso impatto sul risultato che si intende perseguire. L'indicatore di produzione a prezzi costanti, che misura gli incrementi di efficienza dovrà, in futuro, essere integrato con un indicatore analogo che sappia cogliere anche l'efficacia dell'azione dell'Agenzia», S. PISANI, *La valutazione dell'efficienza nei servizi pubblici. Un approccio macroeconomico*, Documento di Lavoro, Ufficio Studi Agenzia delle Entrate, n. 2008/4, pp. 11-12.

⁴⁹ Cfr. R. MUSSARI, *Manuale operativo per il controllo di gestione*, Dipartimento della Funzione Pubblica, Rubettino, Catanzaro, 2001, pp. 375-376; *Misurare per decidere*, pp. 42-44.

⁵⁰ Con riferimento alle anp si rinvia per la determinazione di indicatori di risultato e di efficacia sociale a M. SANTI, *Controllo*, cit., pp. 70-72.

5. La multidimensionalità della performance

Seguendo un percorso in senso contrario a quanto avvenuto per le imprese, le aziende di erogazione approdano ai modelli multidimensionali di misurazione della performance per cercare di ordinare a sistema una pluralità di indicatori contabili ed extracontabili, al fine di pervenire alla miglior approssimazione possibile del fenomeno “risultato”⁵¹.

Così gli indicatori di natura economico-finanziaria vengono affiancati ad altri indicatori e altre dimensioni, nel tentativo di soddisfare i fabbisogni informativi connessi alla gestione strategica, al controllo e alla valutazione⁵².

Nelle imprese tali modelli vengono costruiti attraverso l'individuazione delle principali determinanti della creazione del risultato mettendo in evidenza le relazioni causa-effetto tra gli indicatori riferiti alla dimensione economico-finanziaria e quelli riferibili più propriamente ai fattori organizzativi propri dell'azienda. Il presupposto consiste nella convinzione che gli indicatori economico finanziari sono correlati logicamente allo sviluppo di scelte organizzative in termini di processi, di rapporto con il cliente, e di crescita e sviluppo futuro del personale.

Denominatore comune di ogni scelta strategica è la prospettiva economi-

⁵¹ Con riferimento alla *performance* del sistema scolastico della Malesia, Lee osserva come «In enhancing the performance of the schools as a whole, a balanced emphasis should be given to both the financial and non-financial aspects (p. 59)» e poco dopo ribadisce «Performance is a multidimensional construct and the measurement of it depends on the various factors that comprise it. A comprehensive view of performance encompasses three major dimensions: behaviour, outputs, and outcomes (...) In this study the overall performance of the secondary schools is defined from two perspectives: 1. the effectiveness of services provided and efficiency of the staff; and 2. academic performance of the schools and student quality», N. LEE, *Developing and validating an instrument to assess performance of public sector organisations: a case study of Malaysian schools*, in *Measuring Business Excellence*, Vol. 12, NO. 3/2008, p. 60.

⁵² Modell vede l'approccio multidimensionale nella misurazione della performance con riferimento alle Amministrazioni Pubbliche quale mito emergente rispetto alla supremazia della contabilità. Di particolare interesse è a questo proposito l'analisi dell'implementazione della BSC nelle aziende sanitarie: «The adoption of the Balanced Scorecard in response to growing concerns with the inadequacy of the prevailing financial control practices was here found to result in inversion of the theoretical model by actors occupying dual professional-administrative functions into a vehicle for horizontal communication between clinics rather than top-down control». Cfr. S. MODELL, *Performance measurement myths in the public sector: a research note*, in *Financial Accountability & Management*, 20 (1), February 2004, p. 46.

ca finanziaria; i miglioramenti in termini di rapporto con il cliente, di processi produttivi e di sviluppo del personale debbono essere collegati in ultima istanza ad obiettivi economico finanziari in un rapporto di causa-effetto⁵³.

Diversamente nelle aziende di erogazione la multidimensionalità della performance offre uno spunto logico per organizzare gli indicatori di risultato ed arricchirne il significato considerando anche i fattori più propriamente strategico-organizzativi, ma non consente di sopperire alla mancanza di un indicatore sintetico di risultato e conseguentemente non permette di conoscere e valutare gli effetti delle relazioni possibili tra performance e scelte organizzative e gestionali assunte.

Proprio la mancanza di una unità di misura comune impedisce di considerare all'interno di un sistema bilanciato tutte le relazioni causa effetto tra gli indicatori della dimensione economico finanziaria e gli altri indicatori.

Così a fronte di una crescente diffusione, negli studi sulle aziende pubbliche e sulle aziende non profit, di un approccio multidimensionale alla misurazione e controllo della performance, si impongono due riflessioni.

La prima attiene al fatto che la multidimensionalità viene intesa come una opportunità di cogliere la particolare natura di tali aziende di perseguire obiettivi complessi ed articolati⁵⁴. È necessario peraltro osservare che anche

⁵³ Bubbio osserva come «la scelta di abbinare alla prospettiva finanziaria (*financial perspective*), quella del cliente (*customer perspective*), dei processi gestionali interni (*internal process perspective*), per terminare poi con quella dello sviluppo e dell'apprendimento (*growth and learning perspective*) si ritiene non sia casuale. Infatti, l'orientamento al cliente e ai risultati che l'impresa riesce a conseguire in termini di sua soddisfazione prima e di fidelizzazione poi, è da tempo indicato dalla letteratura come un aspetto centrale delle riflessioni strategiche. La soddisfazione e la fidelizzazione dipendono dalla capacità di rispondere con continuità alle esigenze del cliente, sintetizzate dai FCS esterni. Una volta definiti questi FCS esterni, l'impresa deve individuare quali sono le aree gestionali o i processi gestionali interni dai quali dipende la capacità di rispondere con continuità a tali FCS. Se ci riesce i risultati saranno positivi e duraturi nel tempo ...», A. BUBBIO, *Controllo strategico e balanced scorecard*, in *Amministrazione & Finanza Oro*, n. 5/2002, p. 21.

⁵⁴ In tal senso si veda Mussari che riferendosi alle APL osserva come «(essa) come ogni altra azienda, è un organismo vivo che presenta sempre e congiuntamente tre diverse dimensioni: economica, sociale e politica; il carattere di multidimensionalità si riflette sulle tecniche di misurazione e di rappresentazione dei risultati dei quali la APL deve render conto oltre che sulla loro interpretazione e ciò in quanto gli obiettivi che tali aziende devono perseguire sono sempre interpretabili alla luce di queste tre diverse dimensioni», R. MUSSARI, G. GROSSI, P. MONFARDINI, *Performance*, cit., p. 4.

le imprese non sono da meno, con riferimento a complessità degli obiettivi strategici della gestione.

L'approccio multidimensionale alla performance delle imprese, infatti, è uno strumento di conoscenza strategica e controllo delle determinanti di un fenomeno⁵⁵ – che, tramite il parametro monetario, è già misurato e quindi conosciuto, valutato, rappresentato e comunicato – al fine di selezionare «le iniziative strategiche innovative e, attraverso opportune simulazioni, verificare se i risultati previsti sono coerenti con l'orientamento strategico di fondo»⁵⁶.

Diversamente nelle aziende di erogazione il ricorso a modelli di misurazione fondati sulla multidimensionalità risulta essere funzionale a tentativi di sistematizzazione delle informazioni disponibili sul risultato della gestione senza peraltro pervenire ad un unico valore.

È necessario, pertanto, chiarire che quella che viene presentata come opportunità⁵⁷ in realtà non consente il superamento il limite insito negli strumenti attualmente a disposizione per misurare il risultato (contrapposizione tra utilità prodotta e utilità impiegata) della gestione dell'azienda di erogazione.

⁵⁵ Irwin sottolinea come «For years, consultants have tried to encourage businesses to devise and implement strategies that enable them to out-perform their competitors. However, many strategies fail – and one reason for this, at least according to Kaplan and Norton, is that they are top-down and financially driven. They were concerned that too many senior managers were simply focusing on financial measures like return on investment and earnings per share. Some people responded to this by looking for more sophisticated financial measures; others decided to ignore financial measures and concentrated on, say, quality measures. Kaplan and Norton asserted that you cannot afford to rely just on a single set of measures, but need an appropriate balance – and developed the concept of the balanced scorecard – which they originally suggested was about performance measurement rather than about strategy», D. IRWIN, *Strategy mapping in the public sector*, in *Long Range Planning*, London, December 2002, p. 5.

⁵⁶ Cfr. M. SANTI, *Controllo*, cit., p. 28.

⁵⁷ Meneguzzo osserva come «Le sfide collegate all'introduzione delle dimensioni del valore pubblico, del capitale sociale e dell'impatto sui driver di competitività territoriale consentono di arrivare a definire un modello di misurazione e valutazione delle performance, fondato su una prospettiva multidimensionale. Alle dimensioni di efficienza tecnica ed economica, di efficacia ed economicità si aggiungono le dimensioni dell'equità, particolarmente rilevante nei confronti di gruppi di utenti e di stakeholder esterni a debole capacità contrattuale, di contributo alla competitività, del rispetto dell'etica, del miglioramento della qualità, della sostenibilità economico sociale ed ambientale delle diverse politiche di intervento ...», M. MENEGUZZO, *Le prospettive future*, in *Misurare*, cit., p. 212.

La seconda riflessione attiene all'irrisolto problema della misurazione dell'output in termini di valore e la correlata impossibilità di contrapporre il costo dell'utilità impiegata ai ricavi dell'utilità ottenuta; essa comporta una scarsa potenzialità di ogni strumento di programmazione strategica, di valutazione e controllo che si fondi su tali indicatori, siano essi contabili che extracontabili.

In particolare la valenza strategica riposta dalle imprese, nei modelli multidimensionali di misurazione della performance, subisce una rilevante ridimensionamento quando viene considerata nelle realtà delle aziende di erogazione, pubbliche e non profit.

Si pensi alla applicazione della Balanced Scorecard⁵⁸ nel settore pubblico⁵⁹. Lo strumento, pur evidenziando in modo estremamente utile le dimensioni che concorrono alla determinazione del risultato, quali la prospettiva della cittadinanza, la prospettiva dei processi aziendali interni e la prospettiva dell'apprendimento e crescita⁶⁰, non è in grado di evidenziare l'impatto delle stesse sul risultato della gestione, in termini di maggiore utilità creata per la comunità rispetto a quella impiegata⁶¹.

⁵⁸ «The Balanced Scorecard (BSC) is a whole of quantitative measurements evaluating to what extent the organisation succeeds in realising its mission and strategic objectives. These measurements are built up around four viewpoints: innovation and learning (people management), internal processes, customers, and financial management. The indicators of each approach are linked to each other through a cause – effect relationship. These relationships are based on hypotheses that have to be monitored permanently. The BSC is also very useful as a communication tool for management to inform the people in the organisation and the stakeholders to what extent the strategic plan has been realised», DIPARTIMENTO FUNZIONE PUBBLICA – FORMEZ, *Common Assessment Framework*, cit., p. 132; cfr. A. BUBBIO, *La balanced scorecard in azione: alcune esperienze italiane*, in R.S. KAPLAN, D.P. NORTON, *Balanced Scorecard. Tradurre la strategia in azione*, Isedi, Torino, 2000, p. 328 ss.

⁵⁹ Per l'utilizzo della Balanced scorecard nelle aziende di erogazione pubbliche e non-profit si rinvia per tutti a R.S. KAPLAN, D.P. NORTON, *The strategy-focused organization*, Harvard Business School Press, Boston, 2001.

⁶⁰ Per approfondimento sulle quattro dimensioni si rinvia per il settore pubblico a F. FARNETI, *La balanced scorecard*, in G. FARNETI (a cura di), *Ragioneria*, cit., pp. 209-210; G. MORESI, M. TEDESCO (a cura di), *I sistemi informativi a supporto della balanced scorecard negli enti locali. Il caso di Cardano al Campo*; Franco Angeli, Milano, 2005, p. 147 ss.; L. PEROTTI, *Implementare la balanced scorecard in una organizzazione sanitaria*, in *Ea* 2000 web, n. 3/2006, p. 77; per il settore non profit a V. MELANDRI, *Accountability*, cit., p. 235 ss.

⁶¹ Per un approfondimento delle informazioni sulla performance e dell'uso finalizzato al miglioramento organizzativo si rinvia per le aziende pubbliche a *Misurare per decidere*, cit., p. 159 ss.; per le aziende non profit a M. SANTI, *Controllo*, cit., p. 28 ss.

Peraltro gli strumenti di misura del risultato si rivelano nella loro utilità solo in quanto mettano coloro che assumono le decisioni nelle condizioni di poter incidere sull'incremento/miglioramento della performance stessa⁶² e in generale tutti i portatori di interessi (cittadini, donatori, Stato, finanziatori, dipendenti) di conoscere l'utilità creata attraverso l'impiego dei fattori di produzione.

Preso atto pertanto, da una parte, che la strada della multidimensionalità della performance non risolve il problema della misurazione ma ne aumenta nei fatti la complessità di definizione⁶³, dall'altra, che gli strumenti mutuati dal mondo delle imprese non trovano impiego nei processi decisionali propri delle aziende di erogazione, sembra emergere una priorità di cambiamento nelle aziende pubbliche e nelle aziende non profit: l'individuazione di un condiviso sistema di misura del risultato della gestione che trovi impiego effettivo per l'assunzione delle decisioni strategiche ed operative della gestione da parte degli amministratori, per l'elaborazione di indicatori che permettano l'esercizio del controllo da parte degli organi interni ed esterni preposti, nonché per i processi di valutazione dei dirigenti.

Solo in tal modo il vertice strategico potrà definire le strategie, declinare gli obiettivi e i risultati, e definire un sistema di indicatori ai quali riferirsi, per misurare il grado di efficienza e di efficacia dell'agire aziendale, ponendo le basi per una adeguata conoscenza degli effetti delle scelte di gestione

⁶² Bourne sottolinea a questo proposito che, con riferimento alle stesse imprese, non bisogna dimenticare che gli indicatori di performance sono indicatori e non «actual performance itself. The expected performance improvement did not happen. Performance improvement does not simply come from measuring. Performance comes from the processes and practices and how effectively people execute them. Measurement just keeps the score. So, to improve, you need to change what you do, or do it more effectively, something that measurement may encourage, but measurement alone does not create value», M. BOURNE, *Performance measurement: learning from the past and projecting the future*, in *Measuring Business Excellence*, Vol. 12, NO.4, 2008, p. 68.

⁶³ Come acutamente annota Modell «Paradoxically, Aidemark's (2001) study suggest that the flexible nature of the Balanced Scorecard may in fact amplify the problem of excessive proliferation of public sector performance indicators, which many of its propagators have warned against (...) Given the propensity of public sector organizations to compile more information than is required for decision – making (Feldman and March, 1981), we may expect such organizations to come under simultaneous criticism for placing too much emphasis on financial PM and overloading performance reporting. Much performance information may be compiled for seemingly symbolic use, whilst the real concern of senior management is still directed towards financial PM», S. MODELL, *Performance measurement*, cit., p. 47.

sui risultati ottenuti e per un utile ed efficace impiego del sistema di misurazione⁶⁴.

⁶⁴ «L'esperienza ha dimostrato che non è affatto semplice sviluppare un buon sistema di misurazione delle performance ed essere certi che esso sarà accettato ed effettivamente utilizzato dai vari attori cui si rivolge (...) un forte *commitment* dei vertici non solo manda un segnale che la misurazione delle performance è una priorità, (...) e individuare gli indici adeguati alle misurazioni», F. MONTEDURO, *La costruzione del sistema di misurazione delle performance*, in AA.VV., *Misurare per decidere*, cit., p. 49.

CAPITOLO VIII

VERSO UNA PROPOSTA DI SINTESI

1. Dal problema conoscitivo alla proposta

In ogni azienda, i processi decisionali, i meccanismi di responsabilizzazione, la valutazione dei risultati e la comunicazione degli stessi si fondano su un sistema informativo, contabile ed extracontabile, in grado di rilevare i fatti di gestione e determinarne i risultati, offrendo così la conoscenza della capacità della azienda di creare o distruggere utilità attraverso la propria gestione¹.

Così anche per le aziende di erogazione è prima di tutto essenziale pervenire alla conoscenza, attraverso la misura, della utilità prodotta attraverso la gestione per poterla confrontare con la somma delle utilità dei fattori di produzione inseriti nel processo produttivo. Dalla definizione del risultato di utilità discendono poi la formulazione delle decisioni, la valutazione dei risultati ottenuti e delle relative responsabilità, gli indicatori del controllo di gestione e la comunicazione² a tutti i soggetti interessati dei risultati raggiunti e dell'attività svolta.

La misurazione del risultato è quindi il cuore del problema conoscitivo delle aziende di erogazione.

¹ «... è caratteristica propria della aziendaliità la costante verifica tra risultato realizzato effettivamente e risultato ipotizzato, alla costante ricerca della migliore combinazione possibile tra risorse impiegate e valore prodotto in termini di capacità di soddisfare i bisogni», R. MUSSARI (a cura di), *La performance dell'azienda pubblica locale*, Cedam, Padova, 2005, p. 28.

² Con riferimento alle aziende pubbliche locali Mussari osserva come «la natura generale degli interessi dai quali discendono i bisogni che la APL deve primariamente soddisfare, il render conto è qui interpretato come una relazione fra la APL e il suo soggetto economico la qual cosa ci induce a riflettere non solo sul cosa, ovvero sul contenuto che si intende assegnare all'espressione risultati ma anche sul come ovvero sul linguaggio utilizzato per esprimere i risultati e sui canali di trasmissione adoperati per trasferire al soggetto economico tali informazioni»; R. MUSSARI (a cura di), *Performance*, cit., p. 4.

Si vuole sapere pertanto non solo se le risorse sono state spese bene ma anche se attraverso l'attività aziendale si è creata la maggior utilità realizzabile dati i mezzi a disposizione; oppure se a parità di utilità prodotta sono stati impiegati il minor numero/valore di fattori di produzione; infine se l'utilità realizzata è coerente con l'utilità richiesta dai destinatari, cioè l'utilità prodotta è di fatto anche effettiva per i destinatari.

Si profila così una "catena di senso"³ che partendo dalla mission dell'azienda, dalle sue scelte e dal suo agire dovrebbe pervenire alla misurazione dei risultati ottenuti da confrontare con gli obiettivi prefissati.

Peraltro, gli strumenti di programmazione, rendicontazione e controllo attualmente in uso nelle aziende di erogazione, siano esse non profit o aziende pubbliche, mostrano un evidente disallineamento⁴ rispetto all'agire economico delle aziende stesse; disallineamento che alimenta una conoscenza parziale e confusa delle scelte e del valore creato dall'azienda stessa.

A nostro avviso fondamento del disallineamento è la stessa caratteristica costitutiva delle aziende di erogazione, cioè l'assenza del parametro monetario nella fase del collocamento dei beni e servizi presso i destinatari.

In tal senso gli sforzi compiuti per l'individuazione di modelli di bilancio sociale, bilancio di mandato, bilancio partecipativo, nonché per la definizione

³ Cfr. C. ROGATE, T. TARQUINI, *Il bilancio sociale negli enti locali*, Maggioli, Rimini, 2004, p. 61.

⁴ Anessi Pessina osserva come «Il disallineamento esprime una incoerenza di base, e conseguentemente una divergenza, tra le finalità, le logiche e le caratteristiche specifiche delle componenti degli assetti organizzativi (struttura organizzativa e sistemi operativi). Più in particolare esso è riscontrabile se:

- i processi di formazione del bilancio non si integrano con i sistemi di pianificazione-programmazione, sia negli aspetti metodologici e comportamentali, sia negli aspetti di contenuto delle scelte (rapporto e coerenza tra programmi, obiettivi e risorse);
- l'attribuzione di responsabilità di gestione per obiettivi non è supportata da effettivo potere decisionale e di manovra di risorse sufficienti;
- la responsabilità di raggiungere obiettivi non viene collegata a sistemi di responsabilizzazione e incentivazione correlati;
- la previsione di meccanismi di controllo e di valutazione dei risultati non è supportata da sistemi di misurazione coerenti;
- il clima e gli assetti organizzativi (cultura aziendale, interessi comuni e privati, richiesta di professionalità, qualità ed autonomia della posizione lavorativa, soddisfazione ecc.) non agiscono positivamente sui comportamenti delle persone», E. ANESSI PESSINA, L. CACCIA, *Il disallineamento tra documenti contabili, struttura organizzativa e sistemi di gestione negli enti locali*, in E. CAPERCHIONE, F. PEZZANI (a cura di), *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano, 2000, p. 24.

ne di set di indicatori per il controllo di gestione, rivestono tutti un'importanza fondamentale nel processo di miglioramento della conoscenza sull'attività delle aziende di erogazione, ma non offrono una soluzione di sintesi al problema conoscitivo proposto.

La difficoltà di valorizzare l'utilità collocata presso i destinatari non mette in dubbio la sua esistenza ma pone l'accento sulla inadeguatezza del sistema delle rilevazioni aziendali, mutuato dal mondo delle imprese, ad esprimere, in termini quantitativi e di valore l'utilità prodotta e consegnata ai destinatari⁵.

La conoscenza di altri paradigmi di analisi dei risultati delle aziende di erogazione ha contribuito a rafforzare la convinzione che la centralità del problema attiene proprio allo strumento tecnico di misurazione della utilità prodotta ed effettivamente consegnata ai destinatari, cioè la valorizzazione di un corrispettivo che non presenta una manifestazione monetaria o numeraria⁶.

Tutto ciò premesso, la traccia verso una proposta di sintesi delle osservazioni e dei limiti finora evidenziati si sviluppa lungo due direttrici.

La prima direttrice attiene alla determinazione del valore delle utilità

⁵ In questo senso nel settembre 2007 al IX Convegno Nazionale della Società italiana di Storia della Ragioneria, Borgonovi sottolinea come: «Appare evidente che l'evoluzione della disciplina presenta una accentuata asimmetria tra realtà delle imprese – aziende di produzione, famiglie – aziende di consumo e patrimoniali, enti o istituti pubblici – aziende di consumo pubbliche (...). Si può affermare, senza timore di smentita, che l'economia aziendale si è sviluppata con una attenzione assai maggiore alle imprese – aziende di produzione per una serie di motivi che possono essere ricondotti sia ad elementi interni alla sua costruzione teorica, sia al contesto esterno e al contributo che ad essa era richiesto e che essa poteva dare alle diverse classi di aziende...», E. BORGONVI, D. MAGGI, *Contabilità*, cit., p. 40.

⁶ Il riferimento è agli approcci tesi a valorizzare soprattutto il ruolo e il comportamento del destinatario dei beni e servizi prodotti ed erogati dall'azienda di erogazione al fine di innescare processi di efficienza e di efficacia nella gestione aziendale, in particolare il richiamo al paradigma exit-voice. La difficoltà di implementazione della proposta di Hirshman risiede essenzialmente nello stesso presupposto della costruzione del paradigma che l'autore stesso ben sintetizza «il presupposto è che il rendimento di un'azienda o di un'organizzazione sia passibile di deterioramento per cause fortuite, imprecise, non tanto influenti o durature però da impedire il ritorno ai precedenti livelli di rendimento, ...» (A. O. HIRSHMAN, *Lealtà, Defezione, Protesta*, Bompiani, Milano, 1982, p. 13 ss.). Questo evidenzia la necessità di correlare il comportamento del cittadino (exit o voice), con un effetto sul risultato della gestione dell'azienda di erogazione pubblica. Per un approfondimento si rinvia a; L. POMA, *La dimensione ermeneutica dell'economia in A.O. Hirshman*, luglio 1994; P. ICHINO, *Exit e Voice per rompere il circolo vizioso nell'irresponsabilità nelle amministrazioni pubbliche*, in *Iustitia*, marzo 2007.

prodotte (ricavi di utilità) ed alla definizione di uno schema logico di determinazione del risultato della gestione dell'azienda di erogazione, con riferimento ad un dato periodo di tempo (*risultato di utilità di esercizio*).

La seconda direttrice indaga le potenzialità connesse alla conoscenza del risultato della gestione dell'azienda di erogazione così determinato.

Dal momento che l'utilità prodotta dall'azienda di erogazione è il risultato delle scelte di gestione, cioè delle scelte di finanziamento, investimento e disinvestimento assunte dagli amministratori con riferimento ad un certo periodo, la conoscenza di tale risultato di utilità, può contribuire in modo rilevante a valutare l'operato degli amministratori, nonché ad esprimere giudizi sull'efficienza e sull'efficacia della struttura organizzativa e dei meccanismi operativi, per il raggiungimento degli obiettivi prefissati⁷.

2. Il risultato della azienda di erogazione e il ruolo della gestione patrimoniale

Nella ricerca della definizione di uno schema logico per pervenire alla determinazione del risultato di utilità di esercizio dell'azienda di erogazione non si può prescindere dal fatto che lo sviluppo dell'attività delle aziende di erogazione è nella maggior parte dei casi, fortemente condizionato dall'esistenza e dall'amministrazione di un patrimonio⁸.

⁷ Con riferimento agli enti locali Guarini osserva come è tendenza emergente nei paesi anglosassoni la necessità di affiancare alle informazioni economiche e finanziarie sui risultati anche le informazioni sui risultati reali dei servizi, ovvero la quantità e la qualità dei servizi resi (output) e gli effetti sul piano della soddisfazione dei bisogni (*outcome*). L'autore scrive: «i risultati evidenziati dai sistemi di rilevazione contabile, infatti, forniscono solo la dimensione economica e finanziaria dell'economicità, non essendo in grado di valutare adeguatamente l'impatto della componente reale della gestione in relazione ai fini. Le due dimensioni sono strettamente interdipendenti dal momento che il conseguimento dei risultati reali (servizi prodotti e i relativi bisogni soddisfatti) avviene attraverso lo svolgimento delle operazioni di gestione (i processi di acquisizione, di impiego delle risorse e di cessione dei risultati), dando luogo alla generazione di valori economici, positivi e negativi», E. GUARINI, *L'informativa esterna sui risultati negli Enti Locali: contributi teorici ed evidenze empiriche in alcuni Paesi*, in E. CAPERCHIONE, F. PEZZANI, *Responsabilità*, cit., pp. 76-77.

⁸ «Le aziende di erogazione pubbliche o private – salvo quelle modestissime – hanno anche un patrimonio più o meno vasto e complesso che costituisce considerevole materia di amministrazione. La gestione del patrimonio rivela anch'essa perspicui aspetti della unitaria

Nonostante si tratti di un intreccio continuo di problematiche di gestione prettamente erogative e patrimoniali, tale situazione richiede di essere studiata come compresenza di due cicli di gestione distinti, che individuano due aziende, l'una di erogazione, l'altra di produzione, la cui unità è riconducibile alla presenza di un unico soggetto economico.

Nell'ambito della gestione aziendale il soggetto economico unitario esercita un condizionamento rilevante nella fase dei finanziamenti e nella fase dei rimborsi e delle remunerazioni.

Il ciclo di gestione prende inizio da una rinuncia al consumo immediato di potere di acquisto da parte di uno o più soggetti al fine di ottenere in futuro un consumo di maggiore utilità.

Il potere d'acquisto così inserito viene impiegato per l'acquisizione di fattori di produzione al fine di ottenere beni e servizi da collocare sul mercato a fronte di un corrispettivo monetario⁹.

In altre parole, la fase dei finanziamenti nell'ambito della gestione del patrimonio dipendono dalla volontà e possibilità dell'unico soggetto economico di sottrarre mezzi finanziari ad un'attività di consumo nel breve-medio termine, al fine di assicurarsi la possibilità di un consumo maggiore nel lungo termine¹⁰.

economia della complessa azienda di erogazione, nelle relazioni che si stabiliscono tra investimenti patrimoniali e consumi, considerati in ogni dato momento o nella loro dinamica in successione di tempo, tra la distribuzione dei primi e quella dei secondi, e quindi tra gli investimenti dell'una o dell'altra classe o tra i consumi dell'una o dell'altra specie», P. ONIDA, *Economia*, cit., p. 262.

⁹ Si pensi, ad esempio, alla famiglia che decide di acquistare un appartamento e sceglie di affittarlo a terzi. La ricchezza ottenuta attraverso il collocamento del servizio di affitto presso terzi deve essere confrontata con i costi di ammortamento e di manutenzione dell'immobile e il risultato economico sarà indicatore del grado di efficienza nella gestione dell'immobile. Ancora è possibile che la famiglia scelga di vendere l'appartamento. La dismissione di un elemento del patrimonio concorre a formare il risultato economico dell'esercizio in esame aumentando la ricchezza nuova a disposizione dell'azienda. Qualora infine il soggetto economico della famiglia ecida che l'appartamento venga destinato all'abitazione per i membri della famiglia: «si tratta di beni che fanno parte del patrimonio (con tutti gli altri disponibili in un dato momento), ma non sono impiegati nella gestione patrimoniale», AIROLDI G., BRUNETTI G., CODA V., *Economia*, cit., p. 307.

¹⁰ Con riferimento alle aziende familiari Onida osserva come «il risparmio serve sia a far fronte a bisogni futuri malcertamente prevedibili o del tutto eventuali, sia a migliorare la potenza economica dell'azienda e ad elevare gradualmente il tenore di vita della famiglia con l'accrescimento dei proventi ordinari. In vista di questi fini si determina, nelle considerate aziende, la conveniente relazione tra reddito consumato e reddito risparmiato. La politica dei

Si osservi come queste condizioni in modo rilevante la composizione del patrimonio dell'azienda di erogazione e dell'azienda di gestione del patrimonio.

La seconda gestisce un patrimonio composto da attività a breve e a lungo termine così come da debiti più o meno destinati a permanere quali passività nell'ambito della gestione aziendale. L'insieme dei mezzi e delle condizioni, diversamente dall'azienda di erogazione, sono in grado di produrre direttamente o indirettamente un'utilità quantificabile in termini monetari, attraverso la determinazione dei ricavi connessi alla vendita, alla cessione di un servizio, e quant'altro.

Il patrimonio dell'azienda di erogazione invece si presenta come un insieme di attività destinate a permanere brevemente inserite nella gestione, disponibilità monetarie, crediti e debiti di funzionamento, rimanenze di materie prime, semilavorati e prodotti finiti, derivanti dalla possibilità che al termine dell'esercizio non tutti i cicli di gestione siano conclusi¹¹.

I risultati dell'attività produttiva dell'azienda di gestione del patrimonio debbono essere presi in considerazione in relazione alle esigenze di finanziamento proprie dell'azienda di erogazione.

In tal modo il soggetto economico unitario è chiamato in continuazione a valutare¹² al termine di ogni ciclo di gestione, in relazione all'evoluzione

consumi e del risparmio ispirata a criteri come quelli ora adombrati, trova notevoli analogie con la politica di stabilizzazione dei dividendi e di correlativa formazione di riserve, nelle aziende di produzione esercitate da società per azioni. In connessione alla politica del risparmio, la somma dei mezzi disponibili, da destinare alla soddisfazione dei bisogni in ogni esercizio, si determina non senza tener conto dei mezzi che potranno destinarsi alla soddisfazione dei bisogni in esercizi successivi; in particolare, un sensibile accrescimento delle spese e dei consumi ordinari che complessivamente improntano il tenore di vita della famiglia, viene realizzato ponderando anche la possibilità di mantenere nel futuro un tenore di vita non inferiore», P. ONIDA, *Economia*, cit., pp. 266-267.

¹¹ Amaduzzi osserva a questo proposito come «nell'attività di pura erogazione il patrimonio è costituito da beni che per la loro destinazione permarranno brevemente, e cioè denaro o crediti verso oblatori o verso chi debba fornire i mezzi economici all'azienda per i suoi fini erogativi, ovvero beni atti a soddisfare i bisogni degli individui amministrati, beni detti di consumo. Quando, invece, l'azienda di erogazione ha investimenti redditizi che rappresentano ricchezza originaria od accumulata con il risparmio, nella composizione del patrimonio troviamo beni di carattere produttivo, noti tradizionalmente nei nostri studi con l'espressione *beni da reddito*», A. AMADUZZI, *Azienda*, cit., p. 311.

¹² «... risparmio e consumo devono essere insieme contemperati, giacché se può essere condannevole un'eccessiva propensione al consumo, incurante delle esigenze che consiglierebbero il risparmio, altrettanto condannevole sarebbe una politica di risparmio ispirata all'a-

quantitativa e qualitativa dei bisogni, quanta parte del risultato economico della gestione patrimoniale dovrà essere destinato¹³, assieme agli altri finanziamenti (quali i redditi da lavoro dipendente, i contributi volontari o obbligati, e via di seguito) ai cicli di gestione dell'attività erogativa¹⁴.

E' necessario precisare che anche le scelte di disinvestimento patrimoniale sono condizionate in misura variabile dalle esigenze connesse ai bisogni attuali e futuri e dalla capacità di finanziamento della gestione erogativa, autonoma rispetto all'amministrazione del patrimonio.

La scelta, in sede di rilevazione e determinazione dei risultati della gestione, di distinguere le due aziende consente da una parte di valorizzare l'efficienza della gestione erogativa in modo indipendente dai risultati della gestione del patrimonio, dall'altra di non giustificare limitati rendimenti e frutti del patrimonio con l'inefficienza che si vorrebbe caratteristica dell'attività erogativa.

Entrambe le gestioni hanno una loro efficienza la cui conoscenza richiede di guardare alle rispettive scelte all'interno delle fasi degli investimenti e dei disinvestimenti. In particolare, con riferimento all'attività erogativa, il pareggio di bilancio ha un significato finanziario come indicatore della capacità di spesa mentre l'efficienza economica trova espressione nella capacità di massimizzare il divario tra utilità consumate per l'acquisizione dei fattori di produzione e utilità prodotte per la collettività di riferimento. Ne consegue

varizia, che comprime eccessivamente la soddisfazione dei bisogni attuali, con pregiudizio forse della stessa produttività economica, oltre che del sano sviluppo morale del nucleo familiare», P. ONIDA, *Economia*, cit., p. 267.

¹³ Napoleone Rossi ha osservato a questo proposito come spesso nelle aziende di erogazione agisca una certa forza di attrazione subita dai flussi di reddito verso gli investimenti patrimoniali da cui gli stessi traggono origine: in questo modo i profitti vengono reinvestiti nella gestione del patrimonio al fine di accrescere la redditività dello stesso; si veda N. ROSSI, *Gestioni*, cit., p. 324.

¹⁴ Con riferimento alla gestione delle aziende familiari di erogazione, Onida osserva come «l'intreccio fra la gestione acquisitivo-erogativa e quella del patrimonio è continuo e stretto anche in altri aspetti. Nell'azienda domestico-patrimoniale, il volume e la qualità dei consumi, per quanto riguarda specialmente l'andamento dei relativi fabbisogni di mezzi monetari da erogare, pongono condizioni che concorrono a determinare il volume e la qualità degli investimenti patrimoniali. La politica dei consumi familiari può consentire la formazione di risparmio, cioè di incrementi di patrimonio o può, al contrario, determinare diminuzioni dello stesso patrimonio. Gli investimenti patrimoniali, nell'epoca in cui vengono effettuati, incidono talora fortemente sui consumi familiari, assorbendo mezzi economici che si sarebbero potuti destinare a questi ultimi, ma preparano frutti che concorreranno ad alimentare i consumi futuri», P. ONIDA, *Economia*, cit., p. 263.

che l'adozione di politiche di contenimento o di riduzione dei costi dei fattori di produzione in nome di una maggiore efficienza richiedano di essere analizzate con attenzione concentrandosi sulla capacità di tali operazioni di ridurre le utilità consumate assicurando livelli di utilità prodotta almeno uguali o più elevati¹⁵.

3. Il patrimonio dell'azienda di erogazione e il ruolo della gestione patrimoniale

L'inserimento di potere d'acquisto nella gestione delle aziende di erogazione genera essenzialmente variazioni numerarie attive, cioè entrate o attesa di entrate di moneta. Le variazioni numerarie concorrono alla determinazione del patrimonio dell'azienda di erogazione¹⁶.

Le operazioni di investimento danno luogo ad uscite di moneta connesse all'acquisizione dei fattori di produzione necessari allo svolgimento della produzione di utilità. La correlazione tra variazioni numerarie negative e acquisto di beni e servizi permette il sorgere del fenomeno economico del costo.

Il collocamento dei prodotti presso la collettività da parte delle aziende di erogazione non dà luogo ad alcuna variazione numeraria attiva, cioè ad un'entrata o ad un'attesa di entrata monetaria dal momento che non è previsto alcun corrispettivo monetario a fronte dell'erogazione dei prodotti. Non vi è quindi alcuna manifestazione monetaria del fenomeno economico del collocamento dei prodotti presso i destinatari.

Le variazioni numerarie attive rappresentano l'ammontare delle risorse

¹⁵ Con riferimento al bilancio dello Stato, Onida osserva come «pareggio, avanzo o disavanzo di bilancio sono comunque relazioni finanziarie che non hanno il medesimo significato in ogni caso. Il pareggio potrebbe avere significato economico anche negativo secondo il modo nel quale è raggiunto e le condizioni di tempo e di ambiente sociale in cui si realizza. Un'angusta politica del pareggio anno per anno, potrebbe aprire la strada a irreparabili disavanzi o a un generale abbassamento nella soddisfazione dei bisogni pubblici e nel ritmo di progresso dell'economia nazionale. La contrazione di certe spese, per la preoccupazione di contenerle entro certi limiti delle entrate, o l'eccessivo inasprimento, ad esempio dei tributi nel tentativo di portare le entrate al pareggio con le uscite, possono, in date condizioni, risolversi – a parte ogni altro riflesso sociale – nell'inaridimento delle fonti di reddito e quindi in una finale e grave contrazione delle entrate», P. ONIDA, *Economia*, cit., p. 299.

¹⁶ Cfr. A. AMADUZZI, *Azienda*, cit., pp. 334-336.

finanziarie che vengono inserite ad ogni ciclo di gestione e attraverso le scelte di investimento e di collocamento della produzione ottenuta danno luogo alla soddisfazione dei bisogni della stessa collettività. Tali risorse hanno la caratteristica di dover essere restituite sotto forma di utilità create e di provenire da soggetti che appartengono alla stessa comunità di destinazione.

Ad esse si contrappongono le variazioni numerarie passive a fronte dell'acquisizione dei fattori di produzione a veloce e a lento ciclo di utilizzo. L'efficienza della gestione dell'azienda di erogazione è connessa alla capacità di impiegare al meglio le risorse a disposizione in relazione ai risultati da ottenere in termini di utilità prodotte.

Il patrimonio numerario dell'azienda di erogazione viene aumentato dalle sole variazioni numerarie attive conseguenti le operazioni di finanziamento e diminuito dalle variazioni numerarie passive connesse alle scelte di acquisizione dei fattori di produzione a veloce ciclo di utilizzo.

L'acquisto di fattori di produzione a lento ciclo di utilizzo, cioè beni la cui utilità è destinata a esplicarsi in più esercizi, avviene all'interno della gestione patrimoniale. La distinzione deve essere fatta tra quelli destinati a produrre reddito e quelli destinati ad esplicare un'utilità diretta attraverso l'uso quali la sede dell'associazione, della fondazione, l'abitazione principale della famiglia, ma anche la macchina, il motorino, e via di seguito.

I primi sono parte delle attività dell'azienda patrimoniale e concorrono alla formazione del risultato economico dell'esercizio attraverso l'ammortamento, i costi relativi al mantenimento delle buone condizioni del bene e i proventi connessi all'affitto a terzi dello stesso; i secondi sono, di esercizio in esercizio, subordinati alla volontà del soggetto economico di inserirli nel ciclo di gestione erogativa quali fattori di produzione. Tale acquisizione dei fattori di produzione non comporta una variazione del patrimonio numerario dell'azienda di erogazione ma solo di quello dell'azienda di gestione del patrimonio al momento dell'acquisto del bene stesso.

Questa distinzione permette di considerare ogni decisione connessa ai debiti di finanziamento derivanti dall'acquisto del bene immobile o mobile come proprio della azienda di gestione del patrimonio, lasciando la gestione erogativa estranea alle scelte ed alle esigenze derivanti dalla struttura finanziaria aziendale.

La commistione tra momento patrimoniale e momento erogativo può infatti condurre a giustificare comportamenti economici nella gestione del pa-

trimonio con esigenze di carattere erogativo e viceversa¹⁷. In realtà la destinazione di esercizio in esercizio di alcuni beni all'attività erogativa, consente al soggetto economico di valutare in relazione ai bisogni da soddisfare e all'utilità conseguentemente da produrre, la strumentalità dei beni rispetto agli obiettivi prefissati.

A nulla deve interessare nella valutazione dell'efficienza dell'attività erogativa la scelta di struttura finanziaria adottata, il rapporto tra capitale di debito e risparmi propri della collettività, se non in relazione al fatto che esse impattano sull'ammontare del risultato economico di esercizio e conseguentemente, attraverso il momento dei rimborsi e delle remunerazioni, sull'ammontare dei finanziamenti disponibili per l'attività erogativa.

Nella gestione erogativa pertanto l'attenzione viene a concentrarsi sulle dinamiche finanziarie di breve termine, sulle condizioni di equilibrio monetario al fine di garantire la continuità del processo di erogazione e il soddisfacimento dei bisogni della collettività.

Con riferimento alla rilevazione dei risultati della gestione erogativa è possibile osservare come se i requisiti per la rilevazione in contabilità con il metodo della partita doppia sono rappresentati dall'esistenza di una variazione numeraria e da un rapporto con terze economie, le variazioni di esercizio attongono alle sole operazioni di finanziamento e di investimento¹⁸.

Le operazioni di collocamento presso la collettività della produzione ottenuta non danno luogo ad alcuna rilevazione durante l'esercizio, in quanto l'utilità ceduta non prevede il pagamento di un corrispettivo monetario, anche dilazionato nel tempo¹⁹.

¹⁷ Rossi osserva come «anche nelle aziende private di erogazione, agisce con peso notevole molte volte trascurato, una certa forza di attrazione subita dalle correnti di reddito verso gli investimenti patrimoniali da cui traggono origine. Così, i profitti derivanti dal diretto esercizio di un'impresa volentieri sono reinvestiti dai nostri soggetti nell'impresa stessa, ad ingrandimento delle sue dimensioni, nella speranza che l'avvenuta capitalizzazione accresca le future correnti di reddito: non altrimenti, le rendite della terra e gli affitti di fabbricati urbani sono, almeno parzialmente, destinati ad opere di miglioria, di riattamento o di manutenzione, per conservare od accrescere la redditività dell'investimento», N. ROSSI, *Gestioni*, cit., p. 324.

¹⁸ Rossi sottolinea che, «per quanto concerne le aziende pertinenti ad associazioni o a fondazioni, la rilevazione dei consumi di esercizio ha luogo, di norma, in contabilità sistematica tenuta con il metodo della partita doppia, dopo che si è manifestata la variazione numeraria passiva misuratrice del loro costo, sulla scorta di documenti di prova o di autorizzazione opportunamente predisposti», N. ROSSI, *Gestioni*, cit., p. 264.

¹⁹ Zappa osserva come «a proposito di risultati bisogna anche ricordare che non tutti i fe-

4. La misura dell'utilità prodotta: il ricavo di utilità

La soluzione al problema della determinazione dei risultati delle aziende di erogazione dipende dalla capacità di pervenire ad una misura del "ricavo" derivante all'utilità prodotta e consegnata ai destinatari, il *ricavo di utilità*, al quale sia possibile contrapporre i costi sostenuti per ottenerli.

Il *ricavo di utilità* si differenzia dalla quantità *ricavo di vendita* proprio per l'assenza della manifestazione numeraria attiva correlata al collocamento dei prodotti presso i destinatari. Nelle aziende di produzione, la moneta viene impiegata per esprimere il grado di utilità che l'individuo consumatore ritiene di attribuire al bene o servizio ceduto e la cui sintesi è costituita dal prezzo di mercato²⁰.

Nelle aziende di erogazione non si può parlare di prezzo perché non vi è un corrispettivo monetario alla cessione dei prodotti alla collettività e quindi tanto meno di ricavo di vendita, ma esiste comunque un'utilità ceduta in quanto i prodotti siano in grado di soddisfare i bisogni dei destinatari.

Quanto non è conoscibile mediante un'espressione monetaria è l'utilità riconosciuta dal destinatario dell'intervento dell'azienda di erogazione, cioè in altre parole la capacità dell'azienda di erogazione di produrre e collocare beni e servizi che incontrano e soddisfano i bisogni dei destinatari.

La proposta di misura del ricavo di utilità muove dall'osservazione che l'azienda di erogazione produce *utilità* quando mediante il collocamento presso i destinatari dei prodotti ottenuti attraverso la propria gestione, soddisfa i bisogni degli stessi²¹.

nomeni economici d'azienda si prestano a determinazioni quantitative in valori o in altre grandezze connesse con la formazione dei valori. Non solo le pene e i piaceri, motivi frequenti di molte azioni economiche, sfuggono, con l'utilità delle cose e dei servizi, a ogni concreta possibilità di fondata e diretta misurazione monetaria; anche molti accadimenti economici d'azienda, pur supposti di rilevante peso, si sottraggono a ogni stima non in tutto insufficiente», G. ZAPPA, *Nozione*, cit., p. 1277.

²⁰ Alcuni autori hanno messo, peraltro, in evidenza come anche il prezzo negoziato non sempre possa essere considerato quale misura dell'utilità percepita dal consumatore; si pensi, ad esempio, a quando gli individui si trovano in uno stato di necessità che impone loro l'acquisto ad un prezzo più elevato del valore che essi riconoscono al bene. Cfr. P. CAPALDO, *Aziende non profit*, cit., p. 80.

²¹ «L'utilità di un determinato bene o servizio è espressione, in definitiva, del riconoscimento effettuato dall'individuo che l'utilizza per soddisfare certi bisogni che egli avverte. Quelle utilità, pertanto, sono espressione di valori che l'individuo attribuisce a quel bene o servizio ed è proprio assecondando o rivestendosi di quei valori che soddisfa il bisogno av-

Partendo dal concetto di utilità è possibile definire gli elementi che concorrono alla quantificazione del ricavo di utilità:

- l'analisi dei bisogni della comunità destinataria dell'attività dell'azienda di erogazione e la definizione di una griglia di priorità nella loro soddisfazione;
- la attività di programmazione aziendale intesa come individuazione di obiettivi e linee di intervento a risposta dei bisogni individuati e nel rispetto dei tempi e modi di loro soddisfazione;
- la definizione di coefficienti di parametrizzazione del costo sostenuto per realizzare l'intervento, o ottenere il bene o servizio, che tengano conto delle priorità assegnate in sede di programmazione alla realizzazione dell'intervento e alla soddisfazione del bisogno correlato.

Innanzitutto, la valorizzazione delle utilità prodotte (*i ricavi di utilità*) non può prescindere dalla considerazione dei *bisogni* che si intendono soddisfare e di quelli soddisfatti nonché dal livello di priorità assegnata alla soddisfazione degli stessi.

Nell'azienda di erogazione dove comunità finanziatrice e comunità destinataria tendono a riferirsi ad una stessa collettività quando non sono addirittura coincidenti, le priorità di soddisfacimento dei bisogni che la stessa intende soddisfare attraverso lo strumento aziendale potrebbero agevolmente essere definite a priori, cioè in sede di programmazione.

La collettività può definire infatti l'utilità che intende attribuire ai risultati dell'azienda di erogazione in funzione della strumentalità economica della stessa alla soddisfazione delle proprie esigenze.

La valorizzazione delle utilità prodotte impone, innanzitutto, il richiamo alla scala dei bisogni individuata dalla collettività finanziatrice in sede di programmazione delle attività dell'azienda²². La gerarchia dei bisogni da soddisfare rappresenta il riconoscimento di un diverso grado di utilità al soddisfacimento di ciascun bisogno o categoria degli stessi²³.

vertito», G. CATTURI, *Teoria e prassi del costo di produzione*, Cedam, Padova, 2000, p. 7.

²² «I bisogni da appagare nelle aziende di consumo si moltiplicano e si modificano in ogni istante della vita quotidiana. Per ordinare saggiamente la gestione è indispensabile una visione acuta sia dei bisogni presenti, sia dei bisogni futuri», G. ZAPPA, *Consumo*, cit., p. 594.

²³ «Per la produzione e per la provvista dei mezzi confacenti al soddisfacimento dei bisogni assume un rilievo non trascurabile l'indagine della graduatoria sociale dei bisogni più che quella della loro scala individuale», G. ZAPPA, *Consumo*, cit., p. 569.

Ogni prodotto, inteso come bene o servizio, collocato presso la comunità destinataria, soddisfa o meno un bisogno espresso dalla stessa.

Il riferimento per la determinazione del *coefficiente parametrico* diviene pertanto una griglia di priorità quale espressione della scala dei valori che la collettività associa ai bisogni da soddisfare in un certo periodo e quindi agli obiettivi da perseguire: si potranno così avere diversi livelli di priorità, alto, medio basso ai quali vengono associati differenti coefficienti numerici che rispecchiano la graduatoria dell'importanza dei bisogni da soddisfare riconosciuta dalla collettività ad un tempo finanziatrice e destinataria dell'attività aziendale.

Definito il coefficiente parametrico quale espressione del grado di priorità assegnata alla soddisfazione di un bisogno, si arriva alla determinazione del *ricavo di utilità* attraverso la moltiplicazione tra il costo sostenuto per ottenere i beni e servizi e la priorità assegnata ai bisogni che attraverso tali beni e servizi si sono intesi soddisfare²⁴.

I bisogni e i coefficienti espressivi della priorità assegnata

I bisogni sono molti e dei più diversi tipi; così i prodotti che vengono richiesti all'azienda di erogazione possono essere numerosi, al limite anche tanti quanti i soggetti ai quali fanno capo i bisogni.

La numerosità degli individui e dei bisogni di cui possono essere portatori impone di organizzare gli stessi in aree omogenee al fine di agevolare da una parte l'individuazione di beni e servizi che possano soddisfare il maggior numero di esigenze similari e dall'altra di evitare di concentrare l'attenzione su singole esigenze perdendo di vista l'insieme delle istanze della collettività.

Questo richiede di fare riferimento ad aree omogenee di bisogno ed individuare una serie di coefficienti parametrici attraverso i quali, in sede di de-

²⁴ Non è possibile infatti, osserva Zappa, ricondurre l'intensità dei bisogni alla sola quantità di beni necessaria per il loro appagamento: «i diversi bisogni dell'uomo, e ogni bisogno in tempi diversi, sono sentiti con varia intensità. Si dice intensità dei bisogni il diverso grado di dolore o di insoddisfazione che l'uomo prova per il mancato appagamento dei suoi bisogni. Tra l'intensità dei bisogni e la quantità dei beni idonea al loro appagamento esiste per certo una relazione, sia pure una relazione variabile nel decorso del tempo. Ma le diverse quantità dei beni non sono mai atte a misurare la variabile intensità dei bisogni. Le variazioni dei bisogni e le variazioni dei beni atti ad appagarli si manifestano in diverse misure unite da una correlazione la cui legge è sino ad oggi sfuggita alle ricerche dei biologi e degli economisti», G. ZAPPA, *Consumo*, cit., p. 569.

finizione dei bisogni, il soggetto economico possa esprimere convenzionalmente il grado di utilità attribuito dalla collettività al soddisfacimento di ogni specifico bisogno.

Così quanto maggiore è il livello di priorità assegnato alla soddisfazione di un certo bisogno attraverso determinati beni e servizi prodotti dalla gestione dell'azienda, tanto maggiore sarà l'utilità che si programma di ottenere.

Peraltro la natura parametrica del valore dei ricavi di utilità che si richiama alla fase programmatrice della gestione dell'azienda di erogazione in cui vengono definiti i livelli di priorità, impone di verificare poi l'utilità programmata con quella effettivamente realizzata dall'incontro tra i prodotti collocati e i bisogni di cui è portatrice in quel momento la collettività destinataria.

Si possono così verificare differenti situazioni:

– il ricavo di utilità prodotta è uguale a quello programmato, cioè il coefficiente di priorità assegnato in sede di programmazione è uguale a quello dell'esercizio in cui collocano i beni e servizi presso i destinatari. Questo significa che i tempi preventivati per la realizzazione/erogazione dell'intervento sono stati rispettati o che, pur in presenza di un ritardo nella conclusione, i bisogni che l'intervento soddisfa sono considerati ancora con la stessa priorità che avevano al momento della delibera dello stesso intervento;

– il ricavo di utilità prodotta è differente da quello programmato, cioè il livello di priorità riconosciuto all'intervento al momento della sua conclusione è superiore o inferiore a quello assegnato al momento della sua programmazione.

Il costo

Un aspetto importante attiene alla difficoltà di determinare il costo di ogni singolo prodotto per definire il ricavo di utilità.

La determinazione di tale configurazione di costo può essere agevole in quelle realtà aziendali, come le fondazioni, dove la gestione può limitarsi al finanziamento di iniziative ben definite ed il costo coincide di fatto con l'ammontare dell'erogazione delle somme agli enti beneficiari.

Diversamente si pensi ad un'associazione o ad una famiglia per cui il costo di un servizio o di un bene prodotto richiede di riferirsi ad un insieme di uscite numerarie connesse all'acquisizione dei fattori di produzione che concorrono alla realizzazione del servizio o del bene destinato alla collettività.

La configurazione di costo di utilità, necessaria alla valorizzazione del ricavo di utilità, è quindi quella del costo di prodotto, quale quantità astratta rappresentata dai costi di fattori di produzione attribuibili ad una determinata

utilità ottenuta nell'ambito dell'attività dell'azienda di erogazione²⁵.

Peraltro la complessità della riclassificazione dei costi dei fattori di produzione e la loro attribuzione ai singoli prodotti, sempre, almeno in parte, arbitraria, ha imposto di riflettere sull'individuazione di una strada alternativa.

L'unitarietà sistemica della gestione ci porta infatti a pensare che l'indicazione dei costi per natura consenta di avere un'informazione più articolata ed oggettiva sulla formazione dei componenti negativi del risultato della gestione. La valorizzazione del ricavo di utilità richiede poi di pensare a questi costi classificati per natura raggruppandoli in relazione alle aree di bisogno individuate in sede programmatoria dal soggetto economico dell'azienda di erogazione.

A ciascuna area sono riconducibili tutti i beni e servizi che l'azienda ha prodotto per soddisfare i bisogni di quella natura. Ad essi, e ai correlati obiettivi formulati in sede di programmazione, il soggetto economico ha assegnato un livello di priorità che costituirà il moltiplicatore da utilizzare in sede di valorizzazione a posteriori della somma dei costi sostenuti in quella particolare area di bisogno.

5. Dal ricavo di utilità ad una proposta di un nuovo schema logico di determinazione del risultato di utilità di periodo

L'importanza di conoscere i risultati dell'attività dell'azienda di erogazione è connessa alle esigenze in capo alla collettività – ad un tempo finanziatrice e beneficiaria – di verificare se, e in che misura, i bisogni sono stati soddisfatti e valutare così l'operato degli amministratori²⁶.

²⁵ «...può essere necessario definire il costo dei prodotti o delle fasi dei processi di ottenimento degli stessi. Tale attività comporta la problematica dell'attribuzione dei costi dei fattori di produzione in tutto o in parte a segmenti della gestione d'impresa. Ciò produce una innaturale suddivisione della gestione in segmenti orizzontali o verticali. Si crea quindi una quantità astratta d'impresa rappresentata dai costi di fattori di produzione attribuibili ad una determinata utilità ottenuta nell'ambito dell'attività dell'impresa definita come costo di utilità», G. B. ALBERTI, *Elementi*, cit., p. 109. Sulle fasi della formazione del costo di prodotto si veda E. ARDEMANI, *Impresa*, cit., pp. 299-300; L. SELLERI, *Contabilità dei costi e contabilità analitica*, Etas Libri, Milano, 1990.

²⁶ L'esigenza di rendicontare da parte di coloro che hanno ruoli di responsabilità nei confronti della società o delle parti interessate al loro operato ed alle loro azioni «nasce dal fatto che l'amministrare è un compito prima di tutto fiduciario basato su un contratto vincolante in termini economico finanziari ed in termini morali (...). Il processo di definizione e di costru-

Peraltro, in virtù delle peculiari caratteristiche gestionali delle aziende di erogazione, la quantificazione dei risultati dell'attività non trova nella configurazione economico aziendale di reddito di esercizio un indicatore sintetico espressione dell'economicità della gestione e della capacità di sopravvivenza nel tempo²⁷.

Così seppure anche nelle aziende di erogazione sia possibile in termini contabili pervenire alla determinazione di un reddito di esercizio²⁸, tale quantità presenta una portata limitata dei giudizi di efficienza e di efficacia della gestione dell'azienda di erogazione²⁹.

La significatività del risultato di sintesi dipende peraltro dalla difficoltà, più volte richiamata, di uno strumento di agevole valorizzazione della utilità prodotta³⁰.

zione dell'accountability richiede quanto più possibile caratteristiche di oggettività (controllo sulla validità dei dati) e di neutralità (controllo sull'indipendenza informativa); il raggiungimento di questi risultati può comportare un processo di ripensamento dei sistemi contabili, degli assetti istituzionali e funzionali (sistemi di government e governance)», F. PEZZANI, *Accountability*, cit., p. 12.

²⁷ Capaldo osserva come «l'azienda è un centro di produzione di beni e servizi, strumentale al raggiungimento di fini posti dai soggetti a cui essa fa capo. Ora, è chiaro che questi soggetti avvertono comunemente l'esigenza di verificare se, e in che misura, i fini sono raggiunti. A tali effetti, occorre elaborare appositi indicatori capaci di segnalare con continuità:

- se sussistono condizioni di vita indefinita dell'azienda e, dunque, se la gestione è in equilibrio economico-finanziario;
- se quei fini sono stati raggiunti;
- se si opera nel rispetto dell'efficienza e, pertanto, se si fa un uso razionale delle risorse disponibili.

Nelle imprese, tale funzione è svolta dal profitto (...).», P. CAPALDO, *Aziende non profit*, cit., pp. 70-71.

²⁸ A questo proposito Capaldo osserva, con riferimento alle aziende non profit, che «in queste aziende non è possibile, di norma, costruire un indicatore di sintesi dotato della medesima capacità segnaletica che, nelle imprese, ha il profitto. Non lo consente la peculiarità e, a volte, l'eterogeneità dei loro fini che mal si prestano –per evidenti ragioni– ad essere, per così dire, racchiusi e riassunti in un unico dato quantitativo», P. CAPALDO, *Aziende non profit*, cit., p. 71.

²⁹ Facendo riferimento alla pubblica amministrazione Pezzani rileva come in essa «non essendo prioritario il raggiungimento del profitto, il dato di sintesi del bilancio non costituisce elemento esaustivo per la valutazione degli amministratori, infatti, i giudizi di efficienza, efficacia ed economicità possono essere disallineati fra di loro; vi può essere cioè efficacia ma non efficienza ed economicità, oppure economicità ed efficienza ma non efficacia e così via», F. PEZZANI (a cura di), *Accountability*, cit., p. 12.

³⁰ Si veda quanto osserva Ziruolo con riferimento alla determinazione del risultato eco-

Disporre di un indicatore sintetico dell'andamento della gestione aziendale permette di pensare che la collettività finanziatrice possa essere in grado di colmare quel divario informativo che caratterizza tipicamente il rapporto con gli amministratori aziendali. La comunicazione di informazioni disaggregate e in termini descrittivi, spesso slegate dalle reali dinamiche economiche e finanziarie, non permette alle comunità di valutare la effettiva utilità prodotta dall'azienda di erogazione rispetto alle utilità impiegate.

La definizione di uno schema logico per la determinazione e la rilevazione del risultato di utilità di esercizio si articola nei seguenti passaggi:

- formazione e rilevazione durante l'esercizio di ricavi e costi di utilità (5.1.);
- operazioni di rettifica e di integrazione dei ricavi e dei costi in relazione al principio di competenza economica (5.2.);
- determinazione del risultato di utilità dell'esercizio e modalità di rappresentazione dei risultati (5.3.).

5.1. La formazione durante l'esercizio di ricavi e costi di utilità

In ogni azienda di erogazione, il succedersi all'interno di un periodo amministrativo di cicli di gestione, di operazioni di investimento e di disinvestimento seppur peculiare, richiede che tali fenomeni aziendali trovino una rilevazione al fine di quantificare il loro apporto al raggiungimento del risultato complessivo dell'esercizio.

La rilevazione di costi e ricavi di utilità avviene durante l'esercizio in

nomico e dell'equilibrio economico: «Nelle imprese, la differenza tra i componenti positivi e negativi di reddito, oltre a valorizzare il risultato economico d'esercizio, esprime la capacità (in caso di utile) di soddisfare i bisogni del mercato. Apprezzamento che per gli enti locali, invece, non traspare dal solo confronto tra i ricavi/proventi ed i costi, poiché la collettività destinataria del servizio pubblico è costretta a corrispondere un prezzo, riscosso attraverso il prelievo tributario, indipendentemente dal gradimento per quanto ricevuto. (...) Al fine di superare il limite informativo affidato al solo confronto tra i ricavi/proventi ed i costi, nella specificità degli enti locali occorre ricollegarsi a quanto già anticipato sul rapporto economico tra l'azienda-ente locale ed il cittadino consumatore. Ne consegue che invece dei costi sostenuti per il consumo dei fattori della produzione, nel richiamato equilibrio occorre considerare i sacrifici, quali utilità a cui la collettività rinuncia a seguito del versamento dei tributi o del pagamento delle tariffe. Al posto dei ricavi/proventi, invece, deve essere accolta la soddisfazione beneficiata dagli utenti consumatori per i servizi complessivamente erogati dall'amministrazione pubblica», A. ZIRUOLO, *Supporto informativo*, cit., pp. 19-20.

modo acritico nella presunzione che al sostenimento del costo complessivo per la realizzazione del prodotto quest'ultimo generi l'utilità preventivata attraverso il collocamento presso la collettività destinataria.

Le operazioni di acquisizione dei fattori di produzione da terze economie correlate ad un'uscita numeraria danno luogo alla rilevazione durante il periodo amministrativo dei costi di utilità quale contropartita del sorgere di un debito (o di un movimento monetario passivo) verso terze economie che trova iscrizione nel Passivo dello Stato Patrimoniale dell'azienda di erogazione.

I fattori di produzione inseriti all'interno della gestione erogativa, sono principalmente a veloce ciclo di utilizzo e cioè destinati, in prima approssimazione, ad esplicare la propria utilità in un esercizio.

La specificità delle aziende di erogazione rispetto a quelle di produzione permette, poi, di osservare come l'attività possa essere svolta anche grazie all'acquisizione da terze economie di fattori di produzione senza sostenere alcuna uscita monetaria (volontariato, donazioni, ...) e all'utilizzo di fattori di produzione a lento ciclo di utilizzo messi a disposizione per l'esercizio da parte della gestione patrimoniale.

È la stessa comunità di riferimento che sceglie di non far gravare sul risultato di utilità della gestione erogativa la prestazione d'opera così come, ad esempio, l'affitto dell'immobile in cui viene svolta l'attività.

Le operazioni di collocamento dei prodotti avvengono continuamente durante l'esercizio a favore della collettività di riferimento dell'azienda di erogazione. Il ricavo di utilità può intendersi realizzato quando il bene o il servizio è stato consegnato a terze economie per la soddisfazione di bisogni con le priorità assegnate nell'esercizio.

La rilevazione durante l'esercizio del fenomeno economico connesso all'operazione di disinvestimento presuppone oltre al collocamento presso la comunità/terze economie, l'individuazione di un coefficiente parametrico espressione del livello di priorità assegnata al bisogno che viene soddisfatto attraverso il collocamento del prodotto.

La rilevazione dei ricavi di utilità, il cui importo concorre alla determinazione del risultato di utilità complessivo prodotto dall'azienda di erogazione in un esercizio per la collettività di riferimento, ha come contropartita il sorgere di una posta di bilancio tra le attività dello stato patrimoniale il cui significato è fornire un'indicazione dell'utilità prodotta nell'esercizio a favore della collettività. Peraltro l'importo che trova iscrizione nello Stato Patrimoniale non necessariamente coincide con la sommatoria dei ricavi di utilità maturati e rilevati nell'esercizio in virtù del fatto che l'utilità prodotta dalla

gestione dell'azienda di erogazione richiede di essere, in sede di redazione del bilancio, verificata con i bisogni di cui è portatrice la collettività destinataria al momento del collocamento del bene o servizio.

5.2. Le operazioni di rettifica e di integrazione

Al termine dell'esercizio la correlazione costo sostenuto/ricavo di utilità realizzato diviene oggetto di valutazione da parte degli amministratori.

Dal momento infatti che gli amministratori sono chiamati a rispondere del proprio operato alla comunità finanziatrice ed in relazione all'effettiva soddisfazione dei bisogni individuati in capo alla comunità destinataria, è necessario pervenire alla determinazione del risultato di utilità di periodo contrapponendo ai costi di competenza dell'esercizio i ricavi di utilità effettivamente realizzati per la collettività.

I costi sono, in prima approssimazione, di competenza di un esercizio quando sono relativi a fattori di produzione impiegati nell'esercizio; conseguenza della loro rilevazione acritica durante l'esercizio è la necessità in sede di assestamento di rettificare ed integrare gli stessi. Concorrono così alla formazione del risultato di utilità di un esercizio i costi di esercizio, i costi sospesi e presunti iniziali e i costi sospesi e presunti finali.

Se si pensa che nelle aziende di erogazione il prodotto è nella maggior parte dei casi rappresentato da un servizio e che tale tipologia di prodotto non permette l'immagazzinamento dello stesso in quanto la cessione del servizio coincide con il momento di sua produzione, si può comprendere come le rimanenze finali si limitino essenzialmente a quelle materie prime e ai beni destinati al consumo che al termine dell'esercizio attendono ancora di essere utilizzati nel processo di trasformazione o ceduti alla collettività di riferimento³¹.

Differente è il caso in cui un'associazione, una fondazione o un Comune, decidano di sviluppare un'iniziativa la cui realizzazione avvenga su più anni,

³¹ «La maggior parte delle aziende senza finalità di reddito sono aziende di servizi. Dal punto di vista del controllo, un'azienda che produce e vende beni tangibili presenta alcuni vantaggi che un'azienda di servizi non ha. I beni possono essere immagazzinati, in attesa di un ordine da parte del cliente. I servizi, invece, non possono essere immagazzinati: produzione ed erogazione coincidono. In assenza di domanda, pertanto, le potenzialità produttive della struttura non possono che andare perdute», R.N. ANTHONY, D.W. YOUNG, *Non profit*, cit., p. 42.

quale ad esempio la realizzazione di un parco giochi per i bambini.

Al susseguirsi di una serie di uscite numerarie per l'acquisizione dei fattori di produzione necessari per realizzare il parco non seguirà il pagamento di un corrispettivo monetario quale contropartita della messa a disposizione della comunità del parco stesso.

I costi così individuati precedono necessariamente la realizzazione dei ricavi di utilità e per il principio della competenza debbono essere sospesi agli esercizi successivi, in attesa del manifestarsi del correlativo ricavo di utilità. Si è in presenza di un costo sospeso finale che diverrà di competenza dell'esercizio nel quale verrà completato l'intervento e consegnato ai destinatari, e trova collocazione all'attivo dello Stato Patrimoniale.

Al termine dell'esercizio la valutazione dell'operazione che inizia con un costo e terminerà con un ricavo di utilità in un esercizio successivo dovrà essere fatta al minore tra il costo passato e il ricavo di utilità previsto per il futuro, opportunamente rettificato di tutti i costi ancora da sostenere per pervenire alla cessione del prodotto.

In tal caso l'importanza della valutazione dei costi sospesi finali non trova motivo nel mantenimento dell'equilibrio economico bensì nella necessità di pervenire ad un indicatore in grado di sintetizzare il risultato delle decisioni degli amministratori dell'azienda di erogazione. Ipotizzando così pari a 500 l'ammontare dei costi sostenuti e pari a 400 il ricavo di utilità previsto per il futuro a seguito della cessione dello stesso alla collettività, ne risulta una minor utilità pari a 100. Essa è il risultato di un errore nelle scelte da parte degli amministratori e pertanto dovrà concorrere in diminuzione alla determinazione del risultato di utilità complessivo al termine del periodo amministrativo.

Le scelte di gestione che comportano la distruzione di utilità concorrono anche a condizionare le possibilità di sopravvivenza dell'azienda di erogazione dal momento che la stessa è correlata alla capacità di soddisfare i bisogni della collettività attraverso la produzione di utilità.

Si osservi, infine, come qualora al termine dell'esercizio l'azienda di erogazione si accorga che un costo sostenuto per l'acquisizione di fattori di produzione sia destinato a non produrre negli esercizi futuri un ricavo di utilità, essa debba procedere all'imputazione del costo all'esercizio e non al rinvio, come costo sospeso, agli esercizi futuri.

La responsabilità degli amministratori della mancata valorizzazione, in termini di utilità per la collettività, delle spese sostenute ed iscritte in bilancio deve emergere chiaramente dal modello di rendicontazione economica

specificando motivazioni e correttivi assunti per il futuro.

La conseguente contrazione del risultato di utilità sarà per la collettività un utile indicatore dell'inefficacia dell'agire dell'azienda e un elemento di valutazione dell'opportunità di continuare ad inserire nuovo potere d'acquisto a titolo di finanziamento nella gestione della stessa, mentre costituirà per gli amministratori un sintomo della capacità dell'azienda di sopravvivere nel tempo attraverso i risultati della gestione.

Con riferimento ai ricavi di utilità, per il principio di competenza, essi si intendono realizzati quando il bene o il servizio è stato consegnato a terze economie. Durante l'esercizio sarà rilevato un importo definito dal prodotto tra il costo sostenuto per l'iniziativa e il coefficiente di priorità assegnato nel periodo alla categoria di bisogni soddisfatti.

Tale importo rileva l'utilità massima ottenibile mediante la realizzazione dell'intervento.

Al termine dell'esercizio si procederà alla valutazione dell'utilità effettivamente prodotta per la collettività di riferimento. La posta dell'attivo *Collettività* è soggetta a valutazione e le rettifiche in diminuzione rispetto alla massima utilità ottenibile rilevata durante l'esercizio (data dal prodotto tra costo sostenuto e priorità assegnata nell'esercizio) andranno a confluire in conto economico mettendo in evidenza perché il risultato di utilità effettiva risulti inferiore a quello ipotizzato.

La valutazione della posta dell'attivo patrimoniale *Collettività per utilità creata* si sostanzia nella verifica dell'utilità effettivamente realizzata rispetto a quella programmata, con riferimento all'evoluzione dei bisogni e delle priorità di loro soddisfazione e al costo sostenuto.

Evoluzione dei bisogni e modifica delle priorità

Il ruolo centrale assegnato ai bisogni, nella determinazione dei ricavi di utilità, impone di osservare come all'interno di una collettività le esigenze possano mutare nel tempo³². Così ad uguali categorie di bisogni non corrisponderà in ogni esercizio lo stesso coefficiente di priorità, e a bisogni differenti potrebbero essere riconosciute analoghe priorità.

³² «I bisogni umani sono mutevoli e variabili nel decorrere del tempo. I bisogni sorgono e si diffondono rapidamente per effetto dell'imitazione. I bisogni si fanno per l'uomo abituali ed indispensabili quando per qualche tempo si ripetono con una certa frequenza (...) Le scelte di preferenza nella mobile successione dei bisogni da soddisfare orientano tuttavia l'intera economia delle aziende di erogazione e la sottomettono anche a fini di ordine non economico», G. ZAPPA, *Consumo*, cit., pp. 562-565.

La valutazione dell'utilità effettiva dovrà essere fatta al minore tra il ricavo di utilità programmato, dato dal prodotto tra il costo e il coefficiente di priorità del periodo in cui è stata assunta la decisione, e il ricavo di utilità realizzato, ottenuto come prodotto tra il costo e il coefficiente di priorità del periodo in cui il bisogno è stato soddisfatto.

Inoltre la correlazione necessaria, in sede di valutazione del ricavo di utilità, tra cessione del prodotto alla collettività-esigenza soddisfatta-livello di priorità assegnata alla stessa, pone un problema a consuntivo quando l'intervento realizzato (bene o servizio) soddisfi un'esigenza non prevista in sede di programmazione.

La risposta ad una esigenza non prevista si riferisce a motivazioni di carattere estraneo alla gestione ordinaria dell'azienda di erogazione.

La straordinarietà di un intervento realizzato a favore della collettività non permette di riconoscere allo stesso un valore superiore al costo sostenuto per ottenerlo.

La valutazione dell'utilità connessa ad interventi non programmati è data dal prodotto tra il costo e il coefficiente di priorità in cui è stata assunta la decisione posto pari a uno, in virtù dell'eccezionalità e mancata previsione dell'evento.

In questo modo le operazioni riconducibili alla gestione straordinaria, in quanto non programmate, concorrono alla formazione del risultato di utilità complessivo attraverso un ricavo di utilità pari ai costi dei fattori di produzione sostenuti. La neutralità rispetto al risultato di utilità degli interventi a carattere eccezionale consente di riconoscere al risultato sintetico di utilità la qualità di indicatore della capacità degli amministratori di perseguire il soddisfacimento delle esigenze individuate dalla collettività alla quale devono rispondere del proprio operato.

In altre parole, non si intende negare l'importanza di un intervento dettato da una situazione di emergenza contingente ma si vuole evitare che l'emergenza possa diventare una giustificazione per sfuggire ad ogni valutazione del proprio operato da parte degli amministratori di un'azienda di erogazione.

Eccezionalità e rarità dell'evento devono essere pertanto i caratteri che giustificano interventi non programmati i quali in ogni caso sono neutrali rispetto alla creazione di una utilità superiore a quella impiegata, dal momento che la collettività non ha assegnato, in sede di programmazione ai bisogni che gli stessi hanno soddisfatto, una priorità.

Il costo

In sede di valutazione è fondamentale che gli amministratori verifichino che gli ammontari dei costi dei fattori di produzione sostenuti per l'ottenimento dei prodotti rispettino la regola del minimo mezzo³³ a parità di risultati ottenuti³⁴.

La valutazione dell'utilità effettivamente prodotta richiede pertanto anche di essere verificata con l'ammontare determinato sostituendo al costo quello che si sarebbe sostenuto ricorrendo al mercato per l'acquisizione degli stessi prodotti, scegliendo il minore fra i due.

La valutazione dell'utilità creata richiede infine la verifica, ad opera degli amministratori, dell'effettivo impiego dei prodotti collocati per il soddisfacimento dei bisogni espressi dalla collettività ed organizzati in aree omogenee.

L'utilità effettiva si ha, infatti, nel momento in cui il prodotto collocato presso la collettività viene utilizzato per soddisfare quei bisogni della stessa che l'azienda intendeva appagare.

Il valore dell'utilità creata per la collettività richiede pertanto in ultima analisi di essere confrontato con l'ammontare determinato guardando all'effettivo impiego dei beni o servizi ceduti per la soddisfazione dei bisogni per i quali sono stati prodotti, scegliendo il minore fra i due.

Gli amministratori, in quanto rispondono del proprio operato alla comunità finanziatrice attraverso i risultati della gestione aziendale, hanno la responsabilità ultima sugli ammontari dei valori che concorrono alla determinazione dell'utilità effettivamente realizzata per la collettività destinataria.

Si ritorni all'esempio del parco giochi in cui l'azienda di erogazione, sia essa un ente locale o una fondazione bancaria, consegna alla collettività terri-

³³ «La ricerca dei procedimenti nei quali si attua in modo ottimo il principio del minimo mezzo si impone alle aziende in quanto all'estendersi progressivo dei bisogni non corrisponde un correlativo accrescimento non oneroso dei mezzi a disposizione. L'uomo sempre dovrebbe mirare a conseguire il risultato ottimo con il minimo costo. Anche se l'uomo non vivesse nelle comunità umane, egli dovrebbe applicare i beni disponibili all'appagamento dei suoi bisogni in guisa da conseguire la massima soddisfazione totale», G. ZAPPA, *Consumo*, cit., pp. 716-717.

³⁴ Osserva Zappa con riferimento alle aziende pubbliche che «si hanno però casi nei quali, anche per designazione vaga e lontana dei fini da conseguire, si vuole ignorare la determinazione definita dei mezzi applicati agli scopi voluti o immaginati. In questi casi non sono rari gli sprechi che provocano una enorme distruzione di mezzi economici, forse non propri della azienda che vuole appagare i bisogni, ma di altre», G. ZAPPA, *Consumo*, cit., pp. 567-568.

toriale di riferimento il parco per i bambini, ma esso venga utilizzato solo parzialmente.

Gli amministratori devono, in tal caso, valutare la minor utilità prodotta, rispetto a quella associata in sede programmatoria all'intervento, e procedere alla sua svalutazione. Tale svalutazione concorre a rettificare i ricavi di utilità rilevati durante l'esercizio dando un'indicazione forte, a tutti coloro che a diverso titolo sono interessati alla gestione ed ai risultati delle aziende di erogazione, sulla capacità o meno dell'organo di gestione di massimizzare la soddisfazione dei bisogni della collettività alla quale si riferisce.

Si ipotizzi ancora il caso di un ente locale che decide la costruzione di un edificio per assegnare un certo numero di alloggi popolari agli immigrati.

Il costo sostenuto sia pari a 120 e il coefficiente di priorità riconosciuto sia pari a 10.

La costruzione avvenga entro il periodo e la rilevazione del ricavo di utilità sia per un ammontare pari a 1.200; questo rappresenta il limite massimo di utilità che l'intervento può produrre, che corrisponde all'utilità effettivamente conseguita, solo se gli alloggi vengano abitati dagli immigrati. Qualora l'edificio non venga abitato da immigrati e il comune decida di collocare gli alloggi sul mercato, l'utilità prodotta è pari al valore riconosciuto dai soggetti compratori che divengono la collettività di riferimento e la priorità da essa riconosciuta trova espressione attraverso il prezzo. Gli amministratori in questo caso devono procedere alla eventuale svalutazione dell'utilità rilevata durante l'esercizio.

Infine è possibile pensare ad una associazione o ad una fondazione che decida di finanziare il restauro di un quadro. Il costo per il restauro sia pari a 90 mentre il coefficiente di priorità assegnato sia pari a 9. Questo significa che, eseguito il restauro, l'opera sarà destinata al soddisfacimento dei bisogni della collettività di riferimento della associazione o della fondazione, e il ricavo di utilità dovrà essere rilevato per un ammontare pari a 810.

Nel caso in cui il restauro sia stato commissionato per permettere ad un membro soltanto della collettività di disporre, nella propria abitazione, di quel quadro, gli amministratori dovranno procedere alla svalutazione per l'intero ammontare dell'utilità creata (810), in quanto non risponde a utilità creata per la collettività o limitare l'utilità creata al fatto che si è in tal modo assicurato alla collettività la maggior durata di vita del quadro.

5.3. Il risultato di utilità

La definizione del risultato di utilità di un esercizio³⁵, pertanto, si sostanzia nella differenza tra ricavi di utilità ed i costi di utilità sostenuti per l'ottenimento dei prodotti che hanno manifestato la propria utilità nel periodo³⁶.

In sede di determinazione dei risultati dell'attività, infatti, alla contrapposizione tra ricavi di prodotto e costi dei fattori di produzione, propria delle aziende di produzione, viene a sostituirsi la differenza tra utilità prodotte nell'esercizio e utilità consumate, dove le prime sono ottenute facendo riferimento alle priorità di soddisfazione dei bisogni stabilite in via preventiva dal soggetto economico dell'azienda di erogazione e le seconde attengono ai costi dei fattori di produzione impiegati per ottenere i prodotti che hanno soddisfatto i bisogni.

Lo schema logico di formazione del risultato di utilità viene a confluire in un documento di sintesi che definiamo conto economico che riporta tra i componenti positivi i ricavi di utilità, distinti in relazione alle aree di bisogno/settori di intervento e il cui crescente grado di analiticità contribuisce alla accountability, ai quali vengono contrapposti i costi di utilità nonché tutti gli altri costi generali e amministrativi dell'azienda di erogazione.

Si ottiene così il *risultato netto di utilità prodotta* il quale non necessa-

³⁵ Il tentativo che segue di individuare le leggi di determinazione del risultato di utilità non avrebbero ragione di esistere qualora si volesse determinare il risultato prodotto durante l'intera vita dell'azienda. Cfr. G. B. ALBERTI, *Elementi*, cit., pp. 166-167.

³⁶ Farneti osserva come «l'equilibrio economico determinato per via contabile, attraverso la quantificazione del risultato economico (costi/proventi), esprime solo il processo di creazione o di consumo di risparmio aziendale, dove il primo accresce il patrimonio, il secondo lo diminuisce. Ma non esprime la combinazione di efficienza/efficacia, non permette il confronto tra l'utilità creata e quella consumata, poiché il risultato economico, non deriva, come il reddito, da un giudizio espresso dal mercato. (...) Per conoscere il risultato economico occorrerà dunque precisare l'efficienza e quantificare l'efficacia, considerarle nel tempo e in termini di confronto con gli altri enti, esaminarle in via preventiva e nei successivi concreti andamenti, formarsi in tal modo un'idea di risultato economico che esprima il complessivo grado di soddisfazione dei cittadini ottenuto con individuati livelli di efficienza». L'Autore prosegue sostenendo che il risultato economico nelle aziende non profit debba essere così di volta in volta ricercato, completando il risultato contabile con un'indagine sull'efficienza e sull'efficacia. In questo modo peraltro non si possono avere tutti i vantaggi connessi alla disponibilità di un indicatore sintetico. G. FARNETI, *Le aziende non profit e le peculiarità del loro sistema informativo*, in E. VIGANÒ (a cura di), *Azienda, contributi per un rinnovato concetto generale*, Cedam, Padova, 2000, pp. 514-515.

riamente coincide con l'utilità effettivamente realizzata per i destinatari nel periodo considerato.

È necessaria così un'attività di verifica da parte degli amministratori dell'ammontare dell'utilità creata, importo determinato come sommatoria dei prodotti tra importi (deliberati, sostenuti) e coefficiente di priorità assegnato all'area di intervento nell'esercizio di conclusione dell'intervento stesso. La verifica deve essere effettuata con riferimento sia all'evoluzione nel tempo dei bisogni e delle priorità sottostanti alle scelte di intervento, sia alla comparazione tra costo sostenuto e costo corrente al momento della assunzione della decisione, sia allo scostamento tra utilità prodotta ed utilità realizzata effettivamente. I risultati di tali verifiche confluiscono tra le *rettifiche di valore di collettività per utilità creata* di cui deve essere data separata indicazione dell'area/settore a cui si riferiscono.

Le motivazioni che hanno portato i redattori del bilancio di utilità a svalutare l'utilità prodotta e gli effetti che si sarebbero avuti sul risultato di utilità qualora non si fosse proceduto alla svalutazione dovrebbero trovare adeguata evidenza.

Infine lo schema prevede la separata indicazione degli oneri straordinari connessi all'esigenza sopravvenuta in capo all'azienda di intervenire al di fuori della propria programmazione delle attività.

Dal momento che la straordinarietà di un intervento realizzato a favore della collettività non permette di riconoscere allo stesso un valore superiore al costo sostenuto per ottenerlo, il ricavo di utilità sarà pari al costo stesso. La neutralità rispetto al risultato di utilità degli interventi a carattere eccezionale che ne risulta e l'indicazione separata dei costi con natura straordinaria consente così, allo stesso tempo, di:

– riconoscere al risultato sintetico di utilità la qualità di indicatore della capacità degli amministratori di perseguire il soddisfacimento delle esigenze individuate dalla collettività alla quale devono rispondere del proprio operato;

– conoscere l'incidenza sui risultati della gestione non programmata³⁷.

³⁷ Con riferimento specifico alle fondazioni bancarie, Alberti osserva come «Il concetto di straordinarietà assume un'accezione differente rispetto all'atto di indirizzo correlata al fatto che la gestione dell'azienda fondazione si articola in gestione programmata e non programmata dove alla seconda deve essere assegnato un coefficiente pari a uno e quindi neutro rispetto al calcolo delle utilità prodotte. In particolare facendo riferimento agli interventi non programmati, è importante distinguere un'iniziativa volta a prestare i primi soccorsi per un

Figura 1. – *Lo schema di conto economico dell'azienda di erogazione*

CONTO ECONOMICO
Ricavi di Utilità
Settore
Settore
Settore
Costi
Costi di utilità
compensi e rimborsi spese organi collegiali
per il personale
per consulenti e collaboratori esterni
per servizi
per godimento di beni di terzi
accantonamenti
Risultato netto di utilità prodotta
Rettifiche di valore di collettività per utilità creata
Settore
Settore
Settore
Oneri straordinari
Risultato netto di utilità realizzata

Il risultato netto di utilità, come determinato nel conto economico, confluisce nello Stato Patrimoniale (Figura 2) nella sezione *Fondi e Passività*. La posta *Fondi* accoglie oltre al risultato di utilità dell'esercizio (con indicazione separata dei risultati di utilità degli esercizi precedenti), il *Fondo di dotazione* cioè l'ammontare assegnato all'azienda di erogazione per svolgere la propria attività. Tale posta, assieme alla prima posta dell'Attivo, fornisce la rappresentazione del rapporto dell'azienda di erogazione con l'azienda di gestione del patrimonio³⁸.

terremoto da un intervento di restauro di un edificio, ad esempio un ospedale o una chiesa, danneggiato a seguito dello stesso terremoto. Nel primo caso si tratta di un'iniziativa non programmata che troverà rappresentazione in bilancio nelle poste straordinarie; nel secondo caso invece siamo in presenza di iniziative programmabili, riconducibili a specifiche aree, nell'esempio sanità e arte, e valorizzabili in relazione alla scala di priorità attribuita ex ante dal soggetto economico ai diversi settori di intervento», G.B. ALBERTI, *Determinazione*, cit., p. 24.

³⁸ Il rapporto tra le due aziende avviene attraverso l'unicità del soggetto economico che assume le decisioni sull'ammontare del potere d'acquisto destinato ai due diversi cicli di ge-

La voce *crediti verso azienda di gestione del patrimonio* è connessa al fatto che all'assegnazione del fondo di dotazione non corrisponde necessariamente ad una contestuale entrata monetaria di pari importo. L'ammontare di tale posta rappresenta, al termine dell'esercizio, sia le somme che risultano destinate nel documento di programmazione ma non ancora effettivamente impegnate, sia le somme residue da erogare per gli importi già impegnati³⁹. La contrapposizione della posta attiva di credito con l'ammontare del fondo di dotazione dell'esercizio offre un'informazione sintetica, la cui valutazione richiede la sua scomposizione in due componenti:

- rapporto tra ammontare destinato e ammontare impegnato;
- rapporto tra ammontare impegnato e ammontare erogato.

Fornire l'indicazione di tali elementi permette di conoscere e distinguere i crediti che derivano dall'incapacità di impegnare le somme da parte dell'organo gestionale dell'azienda di erogazione, dai crediti connessi alla normale dinamica finanziaria dell'azienda di erogazione.

Di rilevante importanza è poi la richiesta della separata indicazione, sia per la posta dell'attivo sia per il fondo, delle somme connesse all'attività istituzionale. Il *di cui* è funzionale a dare rappresentazione in stato patrimoniale della distinta programmazione che ha interessato nell'esercizio l'attività istituzionale rispetto a quella amministrativa e consentire la verifica degli importi rispetto ai risultati ottenuti sul piano dell'utilità per la collettività.

Facendo riferimento alla dimensione economica dei cicli di gestione che si susseguono nello spazio e nel tempo all'interno dell'azienda di erogazione è possibile individuare tra le poste dell'attivo dello Stato Patrimoniale le *Rimanezze per interventi istituzionali* e la *Collettività per utilità prodotta*.

Quando al termine dell'esercizio l'intervento deliberato è in attesa di essere realizzato, o lo è stato solo in parte, si è in presenza di un costo sospeso finale che diverrà di competenza dell'esercizio nel quale verrà completato.

Si osservi, peraltro, come differenti possono essere le motivazioni che hanno portato ad uno sfasamento temporale tra il momento deliberativo di un intervento e la conclusione dello stesso, momento di realizzazione dell'utilità riconosciuta all'intervento. È necessario pertanto prevedere l'indicazione delle

stione. Cfr. C. LEARDINI, *L'amministrazione della fondazione bancaria*, Cedam, Padova, 2005, p. 68.

³⁹ Questo accade dal momento che l'azienda di erogazione richiede il pagamento del credito all'azienda di gestione del patrimonio in relazione alle proprie esigenze erogative.

rimanenze che fanno riferimento ad interventi di carattere pluriennale, indicando la durata assegnata in sede di impegno/delibera da parte dell'Organo di gestione ed eventuali scostamenti dalla stessa decisi nell'esercizio.

Quando i cicli di gestione che hanno avuto inizio nello stesso esercizio o in esercizi precedenti trovano in quello di redazione del bilancio la loro conclusione tra le poste dell'Attivo viene iscritto l'ammontare dell'utilità realizzata per la collettività. Tale importo non necessariamente coincide con i ricavi di utilità maturati nell'esercizio in virtù del fatto che l'utilità prodotta dalla gestione dell'azienda richiede di essere comunque verificata con i bisogni di cui è portatrice la collettività destinataria al momento del collocamento del bene e servizio.

La separata indicazione dell'utilità realizzata in esercizi precedenti assume un significato informativo rilevante se vista in correlazione con le poste di fondo di dotazione e i risultati di utilità di esercizi precedenti.

Lo Stato Patrimoniale permette così di conoscere, con riferimento agli esercizi precedenti, l'importo dei finanziamenti inseriti nell'azienda, l'utilità che gli stessi complessivamente hanno contribuito a creare e l'incidenza dei costi sostenuti per ottenerla attraverso indicazione del risultato di utilità di esercizi precedenti.

Mentre in Stato Patrimoniale l'indicazione con riferimento agli esercizi precedenti è sintetica, il suo dettaglio in relazione sia agli anni di formazione e, per quanto riguarda le poste di *Fondo di dotazione* e *Collettività per utilità realizzata*, anche alla destinazione all'attività istituzionale o a quella amministrativa, deve esserne data separata indicazione.

Infine la posta del passivo che accoglie i *fondi spese* e i *fondi rischi* accoglie rispettivamente le quote di accantonamento stanziare negli esercizi in previsione del sostenimento di un costo sia esso connesso all'attività amministrativa o all'attività istituzionale dell'azienda di erogazione, e gli accantonamenti effettuati a fronte di un rischio probabile e determinabile nell'ammontare con sufficiente approssimazione.

In particolare con riferimento ai fondi spese, nell'esercizio in cui si verifica il sostenimento del costo per l'intervento per il quale era stato effettuato l'accantonamento, si avrà anche il ricavo di utilità, che dovrà essere valorizzato secondo il grado di priorità assegnato nell'esercizio al settore nel quale rientra l'intervento.

È possibile pertanto ipotizzare uno schema di Stato Patrimoniale dell'azienda di erogazione come segue.

Figura 2. – *Lo schema di stato patrimoniale dell'azienda di erogazione*

<p>STATO PATRIMONIALE</p> <p>ATTIVO</p> <p>Crediti v/azienda di gestione del patrimonio <i>di cui per l'attività istituzionale</i></p> <p>Rimanenze per interventi istituzionali</p> <p>Rimanenze m.p., consumo, merci</p> <p>Crediti</p> <p>Collettività per utilità realizzata <i>di cui realizzata in esercizi precedenti</i></p> <p>Ratei e risconti attivi</p> <p>FONDI E PASSIVITA'</p> <p>Fondo Fondo di dotazione <i>di cui per l'attività istituzionale</i> Fondo di dotazione esercizi precedenti <i>Risultato di utilità</i> Risultato di utilità di esercizi precedenti</p> <p>Fondi rischi e spese</p> <p>Debiti</p> <p>Ratei e risconti passivi</p>
--

Due osservazioni si impongono sul risultato di utilità così definito.

Innanzitutto la scelta di anteporre alla determinazione di una serie di indicatori di socialità, di processo e di risultato, la ricerca di un unico risultato della gestione, sembra contrastare innanzitutto con la molteplicità e soprattutto l'eterogeneità delle esigenze dei destinatari finali dell'attività dell'azienda di erogazione. Non si deve, peraltro, confondere la varietà dei bisogni con la difficoltà di quantificare monetariamente l'utilità prodotta.

La gestione aziendale è unitaria così come i suoi risultati: l'utilità prodotta per la collettività di riferimento non è altro che l'insieme delle molteplici utilità prodotte attraverso il collocamento dei prodotti al netto dei costi dei fattori di produzione impiegati per ottenerle.

Individuati, mediante l'attività di programmazione, i coefficienti per la misurazione delle utilità prodotte attraverso la cessione dei beni e servizi, il risultato di utilità fornisce l'indicazione dell'utilità prodotta di competenza

di un esercizio e una base di valutazione delle conseguenze dell'operato degli amministratori nel periodo.

L'individuazione di un indicatore complessivo che riporti in sé gli aspetti sociali, attraverso la gerarchia dei bisogni, gli aspetti di processo, attraverso il processo di formazione dei costi, e di risultato, attraverso la determinazione delle utilità prodotte in sede di cessione dei prodotti, è una prima indicazione essenziale per ulteriori analisi di carattere dettagliato.

Una seconda osservazione attiene alla differente potenzialità informativa del risultato di utilità di un'azienda di erogazione rispetto al risultato economico determinabile con riferimento alla stessa.

Il risultato di utilità è una quantità differente rispetto al risultato economico di esercizio in quanto alla sua formazione concorrono oltre alle quantità economiche e alle quantità stimate anche quantità che non avranno mai una manifestazione monetaria. Il riferimento è ai ricavi di utilità determinati al termine dell'esercizio attraverso la valutazione, i cui riferimenti sono da una parte i costi sostenuti e dall'altra i livelli di priorità nella soddisfazione dei bisogni individuati in sede di programmazione dell'attività aziendale.

La diversità tra le due quantità deve essere, quindi, ricondotta alle logiche poste alla base della determinazione del risultato di utilità di periodo, a loro volta fortemente condizionate dalle ragioni per le quali tale quantità viene definita.

La dinamica economica della gestione dell'azienda di erogazione trova così un'espressione di sintesi nel risultato di utilità.

Il risultato di utilità, definito dalla contrapposizione dei ricavi di utilità con i costi delle utilità impiegate per ottenerli, può essere positivo o negativo.

Solo nel secondo caso si può affermare che l'azienda di erogazione non crea ricchezza bensì la distrugge; qualora tale situazione si prospetti per più periodi essa mette in discussione la sua stessa sopravvivenza nel tempo, connessa, in ultima analisi, alla capacità dei risultati della gestione di soddisfare con continuità le istanze della comunità a cui si riferisce.

Inoltre, la particolare composizione del risultato economico di utilità non permette di riconoscere allo stesso il significato di contributo al mantenimento dell'equilibrio economico, che viene attribuito al reddito di esercizio⁴⁰.

La quantificazione dei risultati dell'attività, infatti, deve essere rapportata al sistema degli obiettivi e delle condizioni aziendali delle aziende di erogazione che attribuiscono loro un significato di indicatori della quantità di uti-

⁴⁰ Cfr. G. FARNETI, *Economia*, cit., pp. 230-232.

lità prodotta per la collettività di riferimento.

In questo modo le considerazioni sul grado di monetarietà e sulla distribuibilità del risultato economico di esercizio⁴¹ non trovano ragione di esistere con riferimento ai risultati delle aziende di erogazione in quanto il fine dell'attività è la massimizzazione delle utilità collocate gratuitamente presso i membri della collettività di riferimento.

Diviene, così, di fondamentale importanza concentrarsi sull'evoluzione dei risultati di utilità al fine di comprendere la capacità della stessa di sopravvivere, cioè di soddisfare le sempre mutevoli istanze della collettività di riferimento.

Infine, il risultato di utilità può essere considerato un indicatore di socialità se con essa si intende la capacità nel tempo dell'azienda di relazionarsi con l'ambiente al fine di salvaguardare le condizioni della propria sopravvivenza.

Esso non può essere un indicatore di gradimento sociale in quanto fa riferimento alle dinamiche ed alle scelte aziendali non considerando la dimensione ambientale di carattere morale, politico, psicologica.

Può essere invece, rispettati i criteri di valutazione sopra riportati, un indicatore di efficienza e di efficacia dell'agire del dirigente rispetto agli obiettivi e alle funzioni riconosciute all'azienda di erogazione dalla collettività.

Così, dalla contrapposizione dei ricavi di utilità ai costi di utilità di competenza di un esercizio deriva un'indicazione sulla gestione passata, sul grado di raggiungimento degli obiettivi prefissati attraverso la gestione aziendale e soprattutto sulle combinazioni produttive poste alla base dell'attività produttiva⁴².

⁴¹ Cfr. G.B. ALBERTI, *Elementi*, cit., pp. 185-191.

⁴² Gugliotta osserva come «anche nelle associazioni, dunque, così come nelle imprese, è necessario che i processi economici di produzione e consumo siano svolti in condizioni di economicità aziendale, che siano cioè informati ai criteri di efficienza nell'impiego delle risorse e di efficacia rispetto agli obiettivi da raggiungere, dati i bisogni da soddisfare. Per tale via sarà infatti possibile evitare fenomeni – quali la perdita di consenso, il calo delle adesioni, l'assenza di donazioni e finanziamenti, la disaffezione alle finalità istituzionali– destinati a causare, nel tempo, l'estinzione dell'associazione», A. GUGLIOTTA, *Famiglie e associazioni private*, in A. PAVAN, *L'amministrazione economica delle aziende*, Giuffrè, Milano, 2001, p. 256.

6. Prime riflessioni

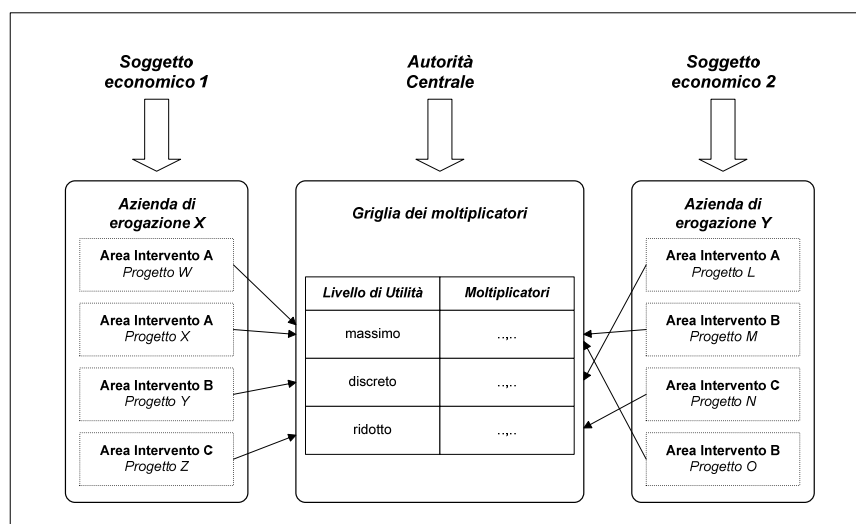
La proposta richiede alcune riflessioni. Un aspetto delicato attiene alla scelta dei coefficienti di parametrizzazione.

La parametrizzazione dei ricavi può introdurre un elemento di soggettività rilevante nella determinazione del risultato di utilità che influenza la valenza segnaletica dello stesso soprattutto con riferimento ai soggetti esterni portatori di interessi nei confronti della azienda di erogazione.

Che valore segnaletico del buon andamento della gestione può avere infatti un risultato di utilità dove i ricavi vengono determinati sulla base di un coefficiente che può essere scelto di volta in volta dal soggetto economico?

L'aspetto da regolamentare attiene alla predeterminazione della correlazione tra coefficienti parametrici e griglia delle priorità. La facoltà di stabilire le relazioni biunivoche tra gradi di priorità e coefficienti parametrici associati potrebbe essere posta in capo ad un'Autorità indipendente e a tale tavola i diversi soggetti economici delle aziende di erogazione dovrebbero far riferimento sia in sede di programmazione dell'attività aziendale sia in sede di valorizzazione delle utilità prodotte.

Figura 3. – *La griglia dei moltiplicatori*



Fonte: Adattamento da G. ALBERTI, *La determinazione dei risultati nelle fondazioni bancarie. Assetti istituzionali e modelli di bilancio*, Quaderni Monografici RIREA, Roma, 2002., p. 17.

In assenza di un intervento a livello generale è possibile che ciascuna azienda di erogazione definisca una propria griglia di moltiplicatori rendendo significativo non tanto il confronto tra risultati di utilità conseguiti dalle diverse aziende quanto lo sviluppo nel tempo della propria capacità di creare nuova utilità per la collettività.

In altre parole, qualora non sia possibile disporre di una tavola delle priorità e dei coefficienti uguale per tutte aziende di erogazione, il valore segnaletico del risultato di utilità mantiene comunque una valenza interna.

In questo caso è il soggetto economico stesso che procede alla predefinizione con una scala delle priorità definita per la propria realtà aziendale, definendo così i contenuti della delega alla gestione, da parte degli amministratori. Esso può disporre, così, di uno strumento di conoscenza e di valorizzazione dei risultati della gestione che permette di monitorare nel tempo l'operato degli amministratori in relazione agli obiettivi di utilità sociale prefissati per il periodo considerato e di confrontarli con il passato, nonché di conoscere e monitorare le criticità nel processo di creazione dell'utilità, dalla fase di programmazione a quella di realizzazione.

Vi è quindi l'esigenza di individuare ed approfondire il ciclo di creazione dell'utilità nell'azienda di erogazione per evidenziare come e dove si è formata la ricchezza partendo da quella programmata fino a quella realizzata effettivamente per la collettività.

La valorizzazione dell'utilità, nei suoi passaggi, permette di seguirne il suo incremento o decremento in relazione alle operazioni messe in atto dai diversi organi che concorrono alla sua formazione, attribuendo in tal modo, accanto alle funzioni, le responsabilità che derivano dall'esercizio concreto delle stesse.

In particolare, l'individuazione delle fasi attraverso le quali si crea l'utilità e la riconducibilità delle stesse ai diversi organi che intervengono nei processi strategico decisionali delle aziende di erogazione permette di evidenziare le criticità nonché l'effetto delle stesse sull'utilità effettivamente prodotta e quindi sulla capacità perseguire la propria *mission*, declinata in termini di bisogni e aspettative da soddisfare, nei tempi e con i caratteri qualitativi e quantitativi richiesti.

La quantificazione dell'utilità in ogni fase richiede, da una parte, l'individuazione di una scala di priorità nella soddisfazione dei bisogni e quindi nella realizzazione di quegli interventi che ne permettono la soddisfazione e

dall'altra, la definizione della programmazione e dell'assegnazione delle risorse finanziarie alla realizzazione degli interventi.

a) *L'organo di indirizzo e l'utilità programmata*

L'organo di indirizzo è deputato alla prima trasformazione di un'analisi dei bisogni a carattere soprattutto descrittivo e qualitativo in un ammontare di utilità programmata⁴³, data dall'incontro tra le risorse finanziarie a disposizione e il loro impiego per la realizzazione di prodotti atti a soddisfare specifiche aree di bisogno a ciascuna delle quali ha riconosciuto una priorità di soddisfazione⁴⁴.

Il documento di programmazione dovrebbe, pertanto, riportare accanto alle aree di bisogno individuate in capo alla collettività di riferimento⁴⁵,

⁴³ Si osservi come tale fase sia estremamente importante, soprattutto nella sua dimensione quantitativa, nelle aziende di erogazione pubbliche le quali presentano un *legame debole* tra la programmazione dell'attività erogativa e la realizzazione degli interventi che rischia di far credere che quanto realizzato sia comunque il massimo possibile date le risorse e i tempi a disposizione, senza permettere una valutazione sull'efficienza delle scelte assunte e sulle capacità di raggiungimento dei risultati prefissati. Tale rischio si amplifica ancor di più in quanto la collettività ha delegato al personale politico eletto la funzione di governare e di rappresentare gli interessi delle diverse componenti della stessa. Si tratta di un mandato "anomalo" in quanto in esso non trovano definizione da parte della collettività i bisogni che devono essere soddisfatti da parte delle aziende pubbliche. Accade così che in assenza di una misura dei risultati da ottenere, e in assenza di una individuazione dei bisogni da soddisfare con riferimento ad un certo periodo di tempo, gli amministratori delle aziende pubbliche possano assumere decisioni senza conoscere i bisogni della comunità di riferimento e il loro grado di soddisfazione. A questo proposito Farneti, facendo riferimento al soggetto economico delle aziende pubbliche non lucrative, distingue due categorie di individui «I manager, particolarmente quelli di livello più elevato, sono costituiti dai dirigenti in genere, in modo specifico da quelli apicali. Essi sono responsabili della gestione (...) devono interpretare, realizzandola, la volontà di chi decide sugli obiettivi più impegnativi, cui corrispondono gli indirizzi approvati dai politici, che sono quelli che definiscono il rapporto fra le risorse e i servizi che si vogliono erogare. La seconda categoria è appunto costituita da coloro che esprimono il ruolo politico (...) Essi devono manifestare una volontà realizzatrice, tesa a definire obiettivi e politiche atte a impegnare la struttura produttiva al conseguimento dei relativi risultati ...», G. FARNETI, *Economia*, cit., pp. 58-59.

⁴⁴ Con riferimento al settore della pubblica amministrazione Benvenuti osserva come seppure è vero che le procedure antiquate e le incongruenze normative impediscono all'amministrazione di essere considerata efficiente, non tutto può essere ricondotto solo ad un difetto di procedure o ad un eccesso di atti procedimentali. Il vero problema, secondo il giurista è la difficoltà di rappresentare la pluralità di interessi e di ordinarli secondo una scala di priorità. Cfr. F. BENVENUTI, *Il nuovo cittadino*, Marsilio, Padova, 1994, pp. 39-41.

⁴⁵ Il processo di individuazione delle priorità dei bisogni da soddisfare ricade nei fatti in

l'assegnazione dei livelli di priorità attribuiti per il periodo di tempo al quale si riferisce il documento e le risorse finanziarie dedicate.

L'assegnazione dei livelli di priorità richiede operativamente di associare ad ogni livello – massimo, discreto, ridotto – un coefficiente numerico che convenzionalmente si ritiene espressivo del livello stesso.

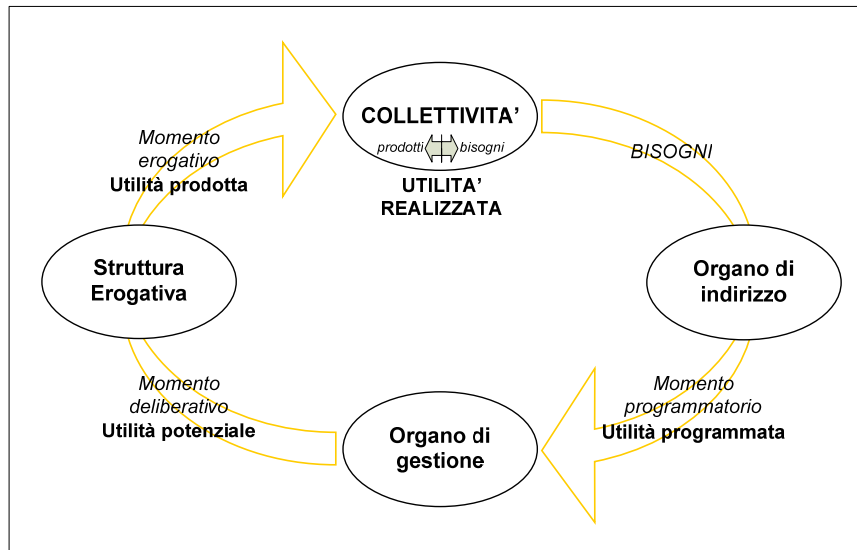
È necessario osservare come, al crescere del livello di priorità, non necessariamente aumenti l'ammontare delle risorse finanziarie destinate per la soddisfazione di tali bisogni. È possibile infatti che vi siano bisogni con priorità massima la cui soddisfazione può essere ottenuta con un investimento finanziario contenuto.

Il documento di programmazione, così articolato, permette di evidenziare attraverso la sua quantificazione *l'utilità programmata*. Essa, quale sintesi delle esigenze della collettività e delle condizioni di gestione dell'azienda, rappresenta l'obiettivo concreto al quale l'operato dell'organo di gestione deve riferirsi nella sua attività deliberativa e rispetto al quale dovrà essere valutato⁴⁶.

capo alla classe politica eletta. Nel senso di un coinvolgimento dei cittadini nella assegnazione delle priorità di intervento, va la proposta dello strumento del bilancio partecipativo, peraltro ancora poco diffuso in Italia. Tale strumento prevede l'analisi dei bisogni, la definizione di una griglia di priorità e l'assegnazione delle stesse ai bisogni individuati, la individuazione di un piano operativo per ogni gruppo di bisogni da soddisfare e la relazione consuntiva di quanto realizzato. Cfr. L. HINNA, F. MONTEDURO, *Amministrazioni*, op. cit., p. 210-212.

⁴⁶ Farneti sottolinea l'importanza dell'attività di programmazione sia per le aziende non lucrative private sia per quelle pubbliche, osservando come «nelle aziende non lucrative pubbliche la politica e pertanto il soggetto economico, molto spesso rifiuta di applicare i processi e gli strumenti della programmazione e del controllo, preferendo mantenere sempre viva la possibilità di tutelare gli interessi delle parti, con piena discrezionalità. Al contrario una corretta programmazione è la cartina di tornasole di un'amministrazione che si sta appropriando della cultura manageriale, ad un tempo rispettosa delle norme e dei contributi dell'economia aziendale (...) Questo (la programmazione) è il modo per avere i migliori risultati e dunque anche per costruire, politicamente, il proprio consenso (...) Nelle aziende non lucrative private la problematica è in parte simile (...) Molte di esse fondano la loro attività sulle risorse che vengono loro donate. Per promuoverle hanno la necessità di dimostrare la correttezza dei loro comportamenti e dunque di essere *accountable*. Ciò comporta lo svolgimento dei processi di programmazione e controllo e di loro rendicontazione, ponendo una cura estrema alla comunicazione», G. FARNETI, *Economia*, cit., p. 241.

Figura 4. – Il ciclo di creazione dell'utilità



b) *L'organo gestionale/esecutivo e l'utilità potenziale*

Nell'ambito del ciclo di creazione dell'utilità, l'organo gestionale concorre attraverso una adeguata attività di definizione degli obiettivi specifici nonché delle azioni necessarie per perseguirli.

L'organo ricopre un ruolo cruciale in relazione a due aspetti. Il primo attiene al fatto che se a tutto quanto programmato dall'organo di indirizzo non viene data attuazione attraverso l'inserimento in piani di attività specifici, si determina necessariamente un ridimensionamento dell'utilità potenzialmente realizzabile dalla struttura.

L'efficienza e la responsabilità dell'organo gestionale nell'ambito della creazione dell'utilità sociale, inoltre, deve essere considerata in relazione al fatto che il momento di assunzione delle decisioni (momento deliberativo) deve avvenire in tempi che permettano alla struttura operativa di realizzare la produzione e la erogazione dei beni e servizi prevista e quindi di produrre utilità nel periodo.

L'utilità potenzialmente producibile rappresenta, di fatto, l'utilità massima conseguibile dalla struttura, tenuto peraltro conto dei tempi e vincoli connessi alla realizzazione della fase erogativa che possono di fatto ridurre anche notevolmente l'utilità potenziale.

L'utilità potenziale, con riferimento ad un periodo, può vedersi ridotta

così anche notevolmente quando la deliberazione avviene in un tempo ravvicinato rispetto alla chiusura del periodo stesso. Guardando al ciclo di creazione dell'utilità nel suo complesso, ne consegue che la minor utilità che ne risulterà prodotta trova le sue ragioni in un maggior divario tra utilità programmata ed utilità potenziale la cui responsabilità è da ricondursi essenzialmente all'operato dell'organo di gestione.

c) *La struttura erogativa e l'utilità prodotta*

Diversamente, il passaggio da utilità potenziale ad utilità prodotta evidenzia l'efficienza dell'operato della struttura organizzativa della quale l'azienda di erogazione si avvale per il perseguimento dei propri obiettivi.

L'utilità prodotta trova la sua manifestazione nel periodo in cui gli interventi risultano completati, potendosi realizzare solo in quel momento il ricavo di utilità connesso all'intervento stesso.

L'utilità prodotta non sempre coincide con l'utilità effettivamente realizzata per la collettività.

La realizzazione dell'utilità è inscindibilmente connessa alla verifica della soddisfazione nei fatti dei bisogni della collettività.

Le ragioni di uno scostamento tra utilità prodotta e utilità effettivamente realizzata per la collettività destinataria devono essere analizzate sia con riferimento alla tipologia di intervento in relazione all'area di bisogni alla quale è stato riferito sia con riferimento al tempo previsto per la realizzazione dell'intervento.

Solo in questo secondo caso la responsabilità di una minor soddisfazione dei bisogni può essere riconducibile ad inefficienze di carattere organizzativo proprie della struttura erogativa, mentre spetta agli amministratori la responsabilità connessa alla mancata coerenza tra intervento e bisogno da soddisfare⁴⁷.

Accade spesso, peraltro, che sia proprio il ritardo nella realizzazione e conclusione dell'erogazione che rende lo stesso non più atto a soddisfare quei bisogni che nel tempo si sono evoluti e modificati.

⁴⁷ Si osserva infatti che mentre il documento di programmazione riporta una correlazione generica tra aree di bisogno e possibili interventi, è con l'attività di deliberazione/determinazione ad opera dell'organo gestionale che vengono individuati e scelti gli interventi/prodotti ritenuti atti a soddisfare i bisogni di cui al documento programmatico. Ne consegue che la responsabilità connessa alla coerenza tra bisogno individuato in sede di programmazione e bisogno effettivamente soddisfatto attraverso l'attività di erogazione è da ricondursi in capo all'organo gestionale.

Quando il prodotto erogato dall'azienda consiste nel solo trasferimento di risorse finanziarie ad altre aziende⁴⁸, il fatto che i tempi dell'erogazione dipendano, oltre che dalla struttura erogativa dell'azienda, anche dall'efficienza dei destinatari di tali interventi può costituire un falso problema. Infatti, in sede deliberativa, l'organo di gestione non può prescindere dalla verifica della fattibilità e realizzabilità dell'intervento da parte dei destinatari, nei tempi che sono ritenuti congrui per ottenere la massima soddisfazione dei bisogni.

Quanto più, pertanto, le aree di bisogno alle quali l'azienda intende e ha inteso riferirsi presentino le caratteristiche della variabilità e della contingenza, tanto maggiore sarà il rischio che l'utilità realizzata si discosti da quella prodotta e tanto maggiore dovrà essere pertanto l'attenzione dell'organo gestionale sulla tempistica e sulla scelta dei destinatari appartenenti alla collettività che siano veramente portatori dei bisogni individuati.

Decidere senza conoscere il grado di rischio connesso alla realizzabilità dell'intervento significa solo aumentare il divario tra utilità potenziale e utilità prodotta.

d) *La comunità destinataria e l'utilità effettivamente realizzata*

Infine, distinguere l'utilità prodotta da quella realizzata effettivamente, permette di evidenziare come la valutazione dell'operato degli amministratori non possa limitarsi all'ammontare dei beni e servizi prodotti e consegnati alla collettività destinataria. L'utilità effettivamente realizzata rappresenta il valore ottenuto dalla concreta soddisfazione dei bisogni per i quali l'azienda di erogazione ha operato.

Un ruolo fondamentale deve essere svolto dalla collettività che, oltre ad essere l'innesco del ciclo di creazione dell'utilità, diviene anche il punto di arrivo richiedendo all'azienda la verifica dell'utilità prodotta dalla gestione.

⁴⁸ I trasferimenti finanziari rappresentano uno dei prodotti che le aziende pubbliche attraverso la loro attività di gestione erogano alla collettività. Per un approfondimento si rinvia a E. BORGONOVÌ, *Principi*, cit., pp. 61-62. Con riferimento alle realtà non profit si pensi alle fondazioni grant making rispetto alle quali Tieghi osserva come «si tratta del modello gestionale più classico e più snello fra quelli adottabili da una fondazione: le richiede di dotarsi di una minima struttura organizzativa, e non l'impegna a effettuare ingenti investimenti né per il proprio funzionamento, né per il perseguimento diretto dei fini istituzionali (...) Si tratta di un modello in cui, di fatto, la fondazione agisce per interposta persona, generando utilità sociale in via mediata, attraverso le azioni concretamente poste in essere dai soggetti finanziati», M. TIEGHI, *Le fondazioni bancarie. Riforma o controriforma?*, Egea, Milano, 2002, p. 118.

La griglia dei bisogni della collettività destinataria entra così a far parte integrante del ciclo di creazione dell'utilità, prima in sede di programmazione, poi in sede di verifica dell'adeguatezza degli interventi realizzati rispetto ai bisogni effettivamente soddisfatti.

Da ultimo è possibile osservare come una differente impostazione della problematica della misurazione dei risultati nelle aziende di erogazione, richieda di soffermarsi in particolare sul sistema informativo aziendale in relazione alla tipologia delle informazioni necessarie alla determinazione dei costi e dei ricavi di utilità come in precedenza definiti.

Non vi è solo un problema di passaggio dalla competenza finanziaria alla competenza economica⁴⁹, di elaborazione di indicatori sempre più specifici per ciascuna realtà aziendale, bensì l'esigenza di elaborare le informazioni necessarie sulle priorità assegnate ai diversi bisogni⁵⁰ e sui costi sostitutivi nella determinazione dei ricavi di utilità.

Queste informazioni, in particolare, richiedono a livello organizzativo, da una parte l'operare di un processo di programmazione e controllo⁵¹ in grado di comporre, in modo chiaro e sistemico, le istanze, in termini di bisogni, della collettività alla quale fa capo l'azienda di erogazione⁵² e di verificarne poi il raggiungimento⁵³; dall'altra la presenza di un sistema di rilevazione

⁴⁹ Sul necessario passaggio dalla contabilità finanziaria alla contabilità economica e sui danni della contabilità finanziaria, si veda G. FARNETI, *Economia*, cit., pp. 182-183.

⁵⁰ «Il risultato economico va quantificato in modo diverso, con strumenti diversi, pervenendo ad ulteriori risultati che dovranno puntualmente essere determinati dal suo sistema informativo, naturalmente nel rispetto dei principi generali della ragioneria», G. FARNETI, *Aziende*, cit., p. 517.

⁵¹ Con riferimento alle aziende pubbliche di erogazione Mulazzani osserva come «La programmazione gestionale è essenzialmente un razionale processo decisionario che ha per oggetto in primo luogo gli obiettivi da raggiungere. La programmazione gestionale ribalta il processo decisionario delle spese pubbliche: l'oggetto della decisione si sposta dai mezzi finanziari necessari per l'acquisizione delle risorse ai risultati di attività che si vogliono raggiungere nel periodo», M. MULAZZANI, *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, Cedam, Padova, 1996, p. 25. Cfr. M.T. NARDO, *Controllo e valutazione negli enti locali. Un approccio economico aziendale*, Franco Angeli, Milano, 2005.

⁵² Con riferimento alla necessità di predisporre un piano dei bisogni nell'ambito della gestione delle aziende di erogazione, si veda P. ONIDA, *Economia*, cit., p. 261.

⁵³ La presenza di un sistema di controllo fondato su un adeguato sistema informativo rende possibile al soggetto economico dell'azienda di erogazione di assumere le decisioni in condizioni di razionalità economica e orientare l'attività verso gli obiettivi prefissati (R. ANTHONY e W. D. YOUNG, *Non profit*, cit.).

dei prezzi dei fattori di produzione efficiente e tempestivo.

È questa, in ultima analisi, l'autonomia per l'azienda di erogazione: definire i propri fini particolari, scegliere le modalità atte, secondo convenienza, ad ottenerli, misurare il grado di raggiungimento degli stessi ed assumere tempestivamente i correttivi necessari nell'interesse della propria sopravvivenza⁵⁴.

⁵⁴ A tal proposito Zappa osserva come «ci è noto che il carattere più semplice e più evidente che di un istituto economico fa un'unità propriamente autonoma è forse il libero controllo sulla formazione, sul riparto o sull'erogazione del suo reddito (...) L'autonomia, carattere non distruttibile dell'istituto economico di azienda, significa iniziativa economica e capacità di volere e di fare, ma non importa punto che l'azienda possa vivere estranea all'ambiente nel quale si svolge, senza relazioni di interdipendenza con altre aziende, senza vincoli morali, giuridici, politici ed economici che la sottopongano, per il bene comune, a superiori norme di vita. Ma osservate le leggi, le norme, e se si vuole anche le consuetudini imposte dalla convivenza civile, ogni azienda è autonoma nella definizione dei suoi fini particolari e nella scelta delle vie atte, secondo convenienza, a ottenerli (...) Autonomia implica capacità di volere, di dirigere, di eseguire, di vivere insomma nell'ambiente senza subire quelle soverchie costrizioni che ne annullerebbero l'utile esistenza e troppo incepperebbero, o anche in tutto vieterebbero, il conseguimento dei fini privati e pubblici per i quali specialmente le aziende, così di produzione come di consumo, svolgono la loro valida azione», G. ZAPPA, *Consumo*, cit., pp. 606-607.

BIBLIOGRAFIA

- AA.VV., *Definire le politiche e monitorare i risultati*, Dipartimento Funzione Pubblica, Rubettino, Catanzaro, 2006.
- AA.VV., *Misurare per decidere*, Rubettino, Catanzaro, 2006.
- AA.VV., *La ragioneria e l'economia aziendale: dinamiche evolutive e prospettive di cambiamento*, Franco Angeli, Milano, 2009.
- ABBAGNANO N., *Dizionario di filosofia*, Utet, Torino, 1998.
- AGENZIA PER LE ONLUS, *Linee Guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit*, febbraio 2009.
- AGLIATI M., *La misurazione economica nella gestione d'impresa*, Egea, Milano, 1990.
- AIROLDI G. et al., *Lezioni di Economia Aziendale*, Il Mulino, Bologna, 1989.
- ALBERTI G.B., *Elementi di Economia aziendale*, Cedam, Padova, 2002.
- ALBERTI G.B., *La determinazione dei risultati nelle fondazioni bancarie. Assetti istituzionali e modelli di bilancio*, Quaderni Monografici RIREA, Roma, 2002.
- AMADUZZI A., *Sull'economia delle aziende pubbliche di erogazione*, Giappichelli, Torino, 1965.
- AMADUZZI A., *L'azienda nel suo Sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Utet, Torino, 1978.
- AMIGONI F., *Le misure economiche nella gestione per obiettivi*, in F. AMIGONI (a cura di), *Misurazioni d'Azienda, Programmazione e controllo*, Vol. I, Giuffrè, Milano, 1988.
- AMIGONI F., *Sistemi di misure di controllo di gestione, fabbisogni di integrazione ed evoluzione delle tecnologie*, in F. AMIGONI, P. MIOLO VITALI, *Misure multiple di performance*, Egea, Milano, 2004.
- AMODEO D., *Ragioneria Generale delle imprese*, Giannini, Napoli, 2002.
- ANESSI PESSINA E., CACCIA L., *Il disallineamento tra documenti contabili, struttura organizzativa e sistemi di gestione negli enti locali*, in E. CAPERCHIONE, F. PEZZANI (a cura di), *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano, 2000.
- ANESSI PESSINA E., STECCOLINI I., *La contabilità economica dell'ente locale: problemi teorici, soluzioni tecniche, riscontri empirici*, in *Azienda Pubblica*, n. 1, 2001.
- ANTHONY R.N., YOUNG D.W., *Non profit. Il controllo di gestione*, McGraw Hill, Milano, 2002.

- ARDEMANI E., *L'impresa. L'economia delle imprese*, Giuffrè, Milano, 1993 (Quarta ed.).
- ARISTOTELE, *Politica*, I (A), 9, 1257 a.
- ATTI DEL CONVEGNO, *Giornata di studi in memoria di Paolo Emilio Cassandro*, Cacucci, Bari, 2008.
- AUDIT COMMISSION, *On target. The practice of performance indicators*, 2000.
- AZZINI L., *Istituzioni di Economia d'azienda*, Giuffrè, Milano, 1982.
- BARRETTA A., *La misurazione dei risultati gestionali d'impresa, di processo e di attività*, Cedam, Padova, 1999.
- BARTOCCI L., *Il bilancio sociale negli Enti Locali*, Giappichelli, Torino, 2003.
- BASTIA P., *Il controllo di gestione*, in *Economia e direzione delle aziende sanitarie*, Rirea Editore, Roma, 1998.
- BENVENUTI F., *Il nuovo cittadino*, Marsilio, Padova, 1994.
- BESTA F., *La Ragioneria*, Voll. I, II, III, Vallardi, Milano, 1909.
- BONIOLO G., VIDALI P., *Introduzione alla filosofia della scienza*, Mondadori, Milano, 2003.
- BORGONOV E., *Gli strumenti informativo contabili per le decisioni nella pubblica amministrazione*, in AA.VV., *Strumenti informativo contabili per le decisioni aziendali*, Clueb, Bologna, 1988.
- BORGONOV E., *La rilevanza del concetto di istituto per l'economia aziendale*, in *Scritti in onore di Carlo Masini, Istituzioni di Economia d'Azienda*, Egea, Milano, Tomo I, 1993.
- BORGONOV E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 1996.
- BORGONOV E., MAGGI D., *Dalla contabilità pubblica all'economia delle amministrazioni pubbliche*, in *Atti del IX Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria*, Rirea, Roma, 2008.
- BOSI R., *Monete, banchieri, mercanti*, Calderini, Bologna, 1992.
- BOURNE M., *Performance measurement: learning from the past and projecting the future*, in *Measuring Business Excellence*, Vol. 12, NO.4, 2008.
- BRIGNALL S., MODELL S., *An institutional perspective on performance measurement and management in the new public sector*, in *Management Accounting Research*, 11, 2000.
- BROGLIA GUIGGI A., *La concettualità dell'azienda per la consapevole creazione di valore*, Giappichelli, Torino, 2001.
- BROGLIA GUIGGI A., MION G., *Contabilità d'impresa*, Giappichelli, Torino, 2002.
- BRUNETTI G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli, Milano, 1980.
- BRUNI G., *Le imprese pubbliche in economia d'azienda*, Libreria Dante Editrice, Verona, 1968.
- BRUNI G., *Saggi di Economia Aziendale*, Giappichelli, Torino, 2005.
- BUBBIO A., *La balanced scorecard in azione: alcune esperienze italiane*, in R.S.

- KAPLAN, D.P. NORTON, *Balanced Scorecard. Tradurre la strategia in azione*, Isedi, Torino, 2000.
- BUBBIO A., *Controllo strategico e balanced scorecard*, in *Amministrazione & Finanza Oro*, n. 5/2002.
- BULGARELLI O., *Il regolamento degli scambi nel vicino oriente antico*, in *L'Economia Palaziale e la nascita della moneta: dalla Mesopotamia all'Egeo*, Accademia Nazionale dei Lincei, Roma, 2005.
- CAPALDO P., *Le Aziende non profit tra Stato e mercato*, in *Le Aziende non profit tra Stato e mercato* Atti del Convegno dell'Accademia Italiana di Economia Aziendale, Clueb, Bologna, 1996.
- CAPERCHIONE E., PEZZANI F. (a cura di), *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano, 2000.
- CARAMIELLO C., *L'azienda. Alcune brevi riflessioni introduttive*, Giuffrè, Milano, 1993.
- CASSANDRO P.E., *Principi di Ragioneria*, Cacucci, Bari, 1956.
- CASSANDRO P.E., *Gestioni erogatrici pubbliche*, Utet, Torino, 1979.
- CASSANDRO P.E., *Trattato di Ragioneria. L'economia delle aziende ed il suo controllo*, Cacucci, Bari, 1992.
- CATTANEO M., *Le misurazioni di azienda: aspetti di errore, di indeterminazione, di incertezza*, Giuffrè, Milano, 1959.
- CATTANEO M., *Significato e limiti della determinazione contabile*, estratto dagli *Annali*, Serie I, vol. II, 1965-1966, Verona.
- CATTANEO M., *Introduzione allo studio del bilancio d'esercizio nelle imprese*, C.E.I.V. – Libreria Dante, Verona, 1966.
- CATTURI G., *Evoluzione storica del conto come fonte di informazioni per le decisioni aziendali*, in *Atti del primo convegno di storia della ragioneria*, Siena, 1991.
- CATTURI G., *Teoria e prassi del costo di produzione*, Cedam, Padova, 2000.
- CATTURI G., *L'azienda universale. L'idea, la morfologia e la fisiologia*, Cedam, Padova, 2003.
- CATTURI G., *Le anticipazioni sul concetto di azienda universale nel pensiero di Giovanni Ferrero*, in *Ricordando Giovanni Ferrero*, Giappichelli Editore, Torino, 2009.
- CAVALIERI E., *Osservazioni e proposte sul documento Capaldo*, in *Appunti per un dibattito sulla cultura aziendale*, Sidrea, 2006.
- CAVALIERI E., FERRARI FRANCESCHI R., *Economia Aziendale*, Giappichelli, Torino, 2000.
- CHAMBERS R., *Accounting, Evaluation and economic behavior*, Prentice Hall, New York, 1966.
- CODA V., *Economia Aziendale: alla ricerca di punti di convergenza*, in *Appunti per un dibattito sulla cultura aziendale*, Sidrea, 2006.
- COLLETTI N., *Il Numero in Economia Aziendale*, Abbaco, Palermo, 1954.

- CORSO G., *Amministrazione di risultati*, in *Annuario 2002 dell'Associazione Italiana dei professori di diritto amministrativo*, Giuffrè, Milano, 2003.
- DENTE B., VECCHI G., *Valutare per Governare*, in G. AZZONE, B. DENTE, (a cura di), *Valutare per governare*, Etas, Milano, 1999.
- DEPARTMENT FOR COMMUNITIES AND LOCAL GOVERNMENT, *National Indicators for Local Authorities and Local Authority Partnerships: Handbook of Definitions*, London, April 2008.
- DI CAGNO P., CAPUTO F., *La funzionalità aziendale nel pensiero di Paolo Emilio Cassandro*, Q.M. Rirea n. 71, Roma, 2008.
- DIPARTIMENTO DELLA FUNZIONE PUBBLICA – FORMEZ, *Common Assessment Framework. Migliorare un'organizzazione attraverso l'autovalutazione*, settembre 2006.
- D'IPPOLITO T., *Le discipline amministrative aziendali: Ragioneria – Tecnica – Organizzazione – Economia Aziendale. Oggetto, metodo e attinenze*, Abbaco, Palermo, 1952.
- FARNETI G., *Verso una nuova definizione di azienda con quali conseguenze sull'Economia Aziendale: prime riflessioni*, in *Rivista italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, luglio-agosto, 1999.
- FARNETI G., *Le aziende non profit e le peculiarità del loro sistema informativo*, in E. VIGANÒ (a cura di), *Azienda, contributi per un rinnovato concetto generale*, Cedam, Padova, 2000.
- FARNETI G., *Ragioneria Pubblica. Il nuovo sistema informativo delle aziende pubbliche*, Franco Angeli, Milano, 2004.
- FARNETI G., *Economia d'Azienda*, Franco Angeli, Milano, 2007.
- FARNETI G., MARCHI L., MATAACENA A., *Il controllo di gestione nelle aziende pubbliche. Situazioni e prospettive*, Maggioli, Rimini, 1990.
- FARNETI G., MAZZARA L., SAVIOLI G., *Il sistema degli indicatori negli enti locali*, Giappichelli, Torino, 1996.
- FARNETI G., PADOVANI E., SOLDATI M., *L'approccio dei comuni capoluogo di provincia alla programmazione, contabilità economica e pianificazione strategica*, *Azienda Italia*, n. 4, 2007.
- FARNETI G., POZZOLI S., *Bilancio sociale di mandato*, Ipsoa, Milano, 2005.
- FARNETI G., POZZOLI S., *Principi e sistemi contabili negli enti locali*, Franco Angeli, Milano, 2005.
- FERRERO G., *Le determinazioni economiche quantitative d'azienda*, Giuffrè, Milano, 1967.
- FERRERO G., *Istituzioni di economia d'azienda*, Giuffrè, Milano, 1968.
- FORZONI A., *La nascita e i primi sviluppi della moneta*, in *L'Economia Palaziale e la nascita della moneta: dalla Mesopotamia all'Egeo*, Accademia Nazionale dei Lincei, Roma, 2005.

- GALASSI G., *Misurazioni differenziali, misurazioni globali e decisioni d'azienda*, Giuffrè, Milano, 1974.
- GANDINI G., *La programmazione e il controllo nelle aziende del terzo settore*, Franco Angeli, Milano, 2004.
- GIANNESI E., *Interpretazione del concetto di azienda pubblica*, Corsi, Pisa, 1961.
- GORDON T.P., KHUMAWALA S.B., *The demand for not-for-profit financial statements: A model for individual giving*, in *Journal of Accounting Literature*, n. 18, 1999.
- GRUMO M., *Bilancio e misurazione della performance delle organizzazioni non profit: principi e strumenti*, in *I Quaderni della Scuola di Alta Formazione*, 5/2007.
- GRUPPO REPORT CSVNET, *Report 2007*.
- GUATRI L., *L'indeterminazione e gli errori nella rilevazione dei fenomeni d'azienda*, in *Rivista dei dottori commercialisti*, Giuffrè, Milano, 1951.
- GUATRI L., *Brevi note metodologiche su alcune misurazioni d'azienda*, La Goliardica – Edizioni universitarie, Milano, 1953.
- GUGLIOTTA A., *Famiglie e associazioni private*, in A. PAVAN, *L'amministrazione economica delle aziende*, Giuffrè, Milano, 2001.
- HANSON N.R., *I modelli della scoperta scientifica. Ricerca sui fondamenti concettuali della scienza*, Feltrinelli, Milano, 1978.
- HINNA L. (a cura di), *Il bilancio sociale, uno strumento per le Pubbliche Amministrazioni*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2002.
- HINNA L., *Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche*, Franco Angeli, Milano, 2004.
- HINNA L., *La misurazione delle performance: cos'è e come utilizzarla nelle decisioni*, in DIPARTIMENTO DELLA FUNZIONE PUBBLICA, *Misurare per decidere*, Rubettino, Catanzaro, 2006.
- HINNA L., MONTEDURO F., *Amministrazioni Pubbliche. Evoluzione e sistemi di gestione*, Aracne, Roma, 2006.
- HIRSHMAN A.O., *Lealtà, Defeazione, Protesta*, Bompiani, Milano, 1982.
- ICHINO P., *Exit e Voice per rompere il circolo vizioso nell'irresponsabilità nelle amministrazioni pubbliche*, in *Iustitia*, marzo 2007.
- IRWIN D., *Strategy mapping in the public sector*, in *Long Range Planning*, London, December 2002.
- JARRAR Y., SCHIUMA G., *Measuring performance in the public sector: challenger and trends*, in *Measuring Business Excellence*, Vol. 11, No 4 2007.
- KAPLAN R.S., NORTON D.P., *The strategy-focused organization*, Harvard Business School Press, Boston, 2001.

- KRAMER J., WILLIAMS K., HOPES C., *Performance measures to evaluate the effectiveness of public involvement activities in Florida*, September, 2007.
- KUNZ A., *I concetti di produzione, consumo ed erogazione in economia d'azienda*, in E. VIGANÒ (a cura di), *Azienda. Contributi per un rinnovato concetto generale*, Cedam, Padova, 2000.
- LEARDINI C., *L'amministrazione della fondazione bancaria*, Cedam, Padova, 2005.
- LEE N., *Developing and validating an instrument to assess performance of public sector organisations: a case study of Malaysian schools*, in *Measuring Business Excellence*, Vol. 12, No. 3/2008.
- MANES ROSSI F., *Dall'azienda di erogazione all'azienda non profit*, in AA.VV. (a cura di E. Viganò), *Azienda. Primi contributi per un rinnovato concetto generale*, Cedam, Padova, 2000.
- MARASCHINI W., PALMA M., *Matematica di base*, Paravia, Torino, 1992.
- MARCHI L., *I sistemi informativi aziendali*, Giuffrè, Milano, 1993.
- MARCON G., TIEGHI M., *Sistema informativo e misurazioni economiche nelle aziende non profit*, in A. ZANGRANDI (a cura di), *Aziende non profit. Le condizioni di sviluppo*, Egea, Milano, 2000.
- MASI V., *La Ragioneria nella preistoria e nell'antichità*, Tamari, Bologna, 1963.
- MASINI C., *I bilanci d'impresa. Principi e concetti*, Giuffrè, Milano, 1957.
- MASINI C., *La dinamica economica nei sistemi dei Valori d'Impresa: valutazioni e rivalutazioni*, Giuffrè, Milano, 1963.
- MASINI C., *Lavoro e Risparmio*, Utet, Milano, 1979.
- MASON R.O., SWANSON E.B., *Gli indici di valutazione per le decisioni aziendali*, in *Problemi di gestione*, anno XI, n. 10, Formez, p. 7 (ed. or. *Measurement for Management Decisions*, in *California Management Review*, Spring 1979).
- MASON R.O., SWANSON E. B., *Gli indici di valutazione per le decisioni aziendali*, in F. AMIGONI (a cura di), *Misurazioni d'azienda*, Vol. I, Giuffrè, 1988.
- MATTHIAE P., *Economia palatina a Ebla nell'età degli Archivi*, in *L'economia Palaziale e la nascita della moneta dalla Mesopotamia all'Egeo*, 2005.
- MAZZARA L., *Processi e strumenti di misurazione multidimensionale. Profili e schemi di analisi*, Giappichelli, Torino, 2003.
- MELANDRI V., *Paradossi aziendali: nuove idee dal mondo non profit*, Monti, Saronno, 1999.
- MELANDRI V., *L'equazione economica come strumento informativo per le aziende non profit*, in *Rirea*, luglio-agosto, 2001.
- MELANDRI V., *Accountability e aziende non profit*, Du Press, Bologna, 2004.
- MELIS F., *Storia della Ragioneria*, Zuffi, Bologna, 1950.
- MENEGUZZO M., FIORANI G., *Scelte di sviluppo, innovazione organizzativa e rendicontazione sociale: il bilancio di mandato dell'Università degli Studi di Roma "Tor Vergata"*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, maggio-giugno 2009.

- MINTZBERG H., *La progettazione dell'organizzazione aziendale*, Il Mulino, Bologna, 1985.
- MISES LUDWING VON, *Burocrazia*, Milano, 1991.
- MODELL S., *Performance measurement myths in the public sector: a research note*, in *Financial Accountability & Management*, 20 (1), February 2004.
- MOLTENI M., *Le misure di performance nelle aziende non profit di servizi alla persona*, Cedam, Padova, 1997.
- MOLTENI M., *I problemi di sviluppo delle imprese a movente ideale*, in L. BRUNI (a cura di), *Economia di comunione. Per una cultura economica a più dimensioni*, Città Nuova, Roma, 1999.
- MONTEDURO F., *Le caratteristiche principali della misurazione delle performance*, in *Misurare per decidere*, Dipartimento della Funzione Pubblica, Il Rubettino, 2006.
- MORESI G., TEDESCO M. (a cura di), *I sistemi informativi a supporto della balanced scorecard negli enti locali. Il caso di Cardano al Campo*; Franco Angeli, Milano, 2005.
- MULAZZANI M., *Le determinazioni analitiche dei costi nella pubblica amministrazione e il loro utilizzo*, Giuffrè, Milano, 1984.
- MULAZZANI M., *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, Cedam, Padova, 1996.
- MULAZZANI M., *Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale negli enti locali*, Franco Angeli, 2002.
- MULAZZANI M., *Economia delle Aziende e delle Amministrazioni Pubbliche*, Cedam, Padova, Vol II, Seconda Edizione, 2006.
- MUSSARI G., *Il mutamento dei sistemi contabili pubblici locali: valenze informative e culturali*, in G. FARNETI, S. POZZOLI (a cura di), *Principi e sistemi contabili negli enti locali*, Franco Angeli, Milano, 2005.
- MUSSARI R. (a cura di), *Manuale operativo per il controllo di gestione*, Cantieri, Dipartimento della Funzione Pubblica, Rubettino, Catanzaro, 2001.
- MUSSARI R., GROSSI G., MONFARDINI P., *Le performance dell'azienda pubblica locale*, Cedam, Padova, 2005.
- NARDO M.T., *Controllo e valutazione negli enti locali. Un approccio economico aziendale*, Franco Angeli, Milano, 2005.
- ONIDA P., *L'azienda. Primi principi di gestione e di organizzazione*, Giuffrè, Milano, 1954.
- ONIDA P., *Economia d'azienda*, Utet, Torino, 1968.
- ONIDA P., *La logica e il sistema delle rilevazioni quantitative d'azienda*, Giuffrè, Milano, 1970.
- OSSERVATORIO PER LA FINANZA E LA CONTABILITÀ DEGLI ENTI LOCALI, *Linee Guida per la rendicontazione sociale negli enti locali*, 2007.

- PADOVANI E., *Gli indicatori e le varie necessità informative*, in G. FARNETI, *Ragioneria Pubblica*, Franco Angeli, 2004.
- PADOVANI E., FARNETI G., *La scelta degli indicatori di output*, in *Misurare per decidere*, Dipartimento Funzione Pubblica, Rubettino, 2006.
- PADOVANI E., VISANI F., *I sistemi informativi evoluti*, in G. FARNETI, *Ragioneria Pubblica*, Franco Angeli, Milano, 2004.
- PARSON L.M., *The impact of Financial Information and Voluntary Disclosures on Contributions*, in *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 19 2007.
- PAVAN A., *L'amministrazione economica delle aziende*, Giuffrè, Milano, 2001.
- PAVAN A., REGINATO E., *Programmazione e controllo nello Stato e nelle altre amministrazioni pubbliche*, Giuffrè, Milano, 2004.
- PAVAN A., REGINATO E., CONVERSANO C., FADDA I., *La contabilità dei comuni italiani alla vigilia della riforma federale*, Osservatorio per la Finanza e la contabilità degli enti locali, marzo 2009.
- PEROTTI L., *Implementare la balanced scorecard in una organizzazione sanitaria*, in *Ea 2000 web*, n. 3/2006.
- PEZZANI F. (a cura di), *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 2003.
- PISANI S., *La valutazione dell'efficienza nei servizi pubblici. Un approccio macroeconomico*, Documento di Lavoro, Ufficio Studi Agenzia delle Entrate, n. 2008/4.
- POISTER T., *Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations*, San Francisco, CA, 2003.
- POMA L., *La dimensione ermeneutica dell'economia in A.O. Hirshman*, Luglio 1994.
- POZZOLI S., *Quale contabilità per gli enti locali*, in *Azienditalia*, n. 4, 2004.
- POZZOLI S., *Quale riforma dei controlli negli enti locali*, in *Rirea*, Roma, febbraio 2007.
- PROPERSI A., *Le Aziende non profit. I caratteri, la gestione, il controllo*, Etas, Milano, 2001.
- PROPERSI A., *Contabilità e bilanci negli enti locali*, Franco Angeli, Milano, 2006.
- RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO E P. BARRERA, *Ragionare sulle assenze dei dipendenti comunali: numeri, analisi, azioni positive, proposte per il futuro*, 2007.
- REALE G., ANTISERI D., *Il pensiero occidentale dalle origini ad oggi*, Editrice La Scuola, 1983.
- RICCI P. (a cura di), *Lo standard GBS per la rendicontazione sociale nella pubblica amministrazione*, Franco Angeli, Milano, 2007.
- RICCI P., DE LUCA A., *Una nuova riforma dei sistemi contabili e dei documenti di bilancio delle amministrazioni pubbliche*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, gennaio-febbraio 2009.
- ROGATE C., TARQUINI T., *Il bilancio sociale negli enti locali*, Maggioli, Rimini, 2004.

- ROMOLINI A., *Accountability e bilancio sociale negli enti locali*, Franco Angeli, Milano, 2007.
- ROSSI N., *Le gestioni erogatrici private*, Utet, Torino, 1962.
- RUSCONI G., *Il modello aperto nel bilancio sociale*, in G. FARNETI, L. MARCHI, A. MATAACENA, *Il controllo di gestione nelle aziende pubbliche*, Maggioli, Rimini, 1990.
- RUSSELL B., *I principi della matematica*, Newton Compton Editori, Roma, 1974.
- SANTI M., *Controllo di gestione*, Egea, Milano, 2002.
- SARACINO P., *Evoluzione del controllo di gestione nel comune*, Giuffrè, Milano, 2003.
- SCHEFFLER I., *Scienza e soggettività*, Armando, Roma, 1983.
- SELLERI L., *Contabilità dei costi e contabilità analitica*, Etas Libri, Milano, 1990.
- SERRA L., *Storia della ragioneria italiana*, Giuffrè, 1990.
- SILVI R., *La progettazione dei sistemi di misurazione della performance aziendale*, Giappichelli, Torino, 1995.
- SORCI C., *Lezioni di economia aziendale*, Giuffrè, Milano, 2002.
- SOSTERO U., *L'economicità delle aziende. Rappresentazione delle performance e dell'equilibrio nelle imprese, nelle aziende nonprofit e nelle aziende pubbliche*, Giuffrè, Milano, 2003.
- SPASIANO M.R., *Funzione amministrativa e legalità di risultato*, Giappichelli, Torino, 2003.
- STECCOLINI I., *Is the Annual Report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments*, in *Financial Accountability & Management*, 20 (3), August 2004.
- TANESE A. (a cura di), *Rendere conto ai cittadini*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2004.
- TANZI A., ANDREI P., AZZALI S., *Saggi vari di Economia Aziendale*, Giappichelli, Torino, 1991.
- TESSITORE A., *La produzione e la distribuzione del valore*, in AA.VV., *Le aziende non profit tra stato e mercato*, 1995.
- TESSITORE A., *Una riconsiderazione del concetto di azienda*, in *Rivista Italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale*, Roma, 1997.
- TESSITORE A., *Documenti predisposti a supporto del gruppo di lavoro sulla cultura aziendale*, in *Appunti per un dibattito sulla cultura aziendale*, Sidrea, 2006.
- TIEGHI M., *Le Fondazioni: obiettivi finalizzanti, sistema informativo e bilancio di esercizio*, Bologna, Clueb, 1995.
- TIEGHI M., *Le fondazioni bancarie. Riforma o controriforma?*, Egea, Milano, 2002.
- VICARI S., *Metodo e linguaggio nell'accademia economico-aziendale italiana*, in AA.VV., *Scritti in onore di Carlo Masini*, Tomo I, Egea, Milano, 1993.

- VIGANÒ E., *Il concetto generale di azienda*, in VIGANÒ E. (a cura di), *Azienda. Primi contributi di una ricerca sistematica per un rinnovato concetto generale*, Cedam, Padova, 1997.
- VIGANÒ E. (a cura di), *Azienda, contributi per un rinnovato concetto generale*, Cedam, Padova, 2000.
- WHITMAN J. R., *Measuring Social Values in Philanthropic Foundations*, in *Non Profit Management & Leadership*, Vol. 19, no. 3, Spring 2000.
- ZANDA G., *Nuovi modelli di organizzazione*, Cedam, Padova, 1979.
- ZANGRANDI A., *Economia delle aziende pubbliche: management e cambiamento*, Egea, Milano, 2008.
- ZAPPA G., *Tendenze nuove negli studi di ragioneria*, Istituto Editoriale Scientifico, Milano, 1927.
- ZAPPA G., *Il reddito di impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali*, Giuffrè, Milano, 1950.
- ZAPPA G., *La nozione di azienda nell'economia moderna*, Giuffrè, Milano, 1954.
- ZAPPA G., *Le Produzioni nell'economia delle imprese*, Giuffrè, Milano, Tomo I, 1956.
- ZAPPA G., *L'economia delle aziende di consumo*, Giuffrè, Milano, 1962.
- ZIRUOLO A., *Il supporto informativo contabile degli enti locali nel processo di programmazione e controllo*, Giappichelli, Torino, 2000.

Finito di stampare nel mese di dicembre 2009
nella Stampatre s.r.l. di Torino
Via Bologna, 220

