

Chiara Demartini

Piero Mella

Efficienza aziendale e gestione delle performance



Pavia University Press
Didattica e formazione

Didattica e formazione

CHIARA DEMARTINI

PIERO MELLA

**Efficienza aziendale
e gestione delle performance**



PaviaUniversityPress

Demartini, Chiara - Mella, Piero

Efficienza aziendale e gestione delle performance / Chiara Demartini, Piero Mella. - Pavia : Pavia University Press, 2011. - XII , 282 p. : ill. ; 24 cm.

ISBN 9788896764305

1. Aziende - Produttività - Gestione - Controllo
658.4013 CDD-22 - Gestione esecutiva. Controllo e gestione della qualità

© Chiara Demartini – Piero Mella, dicembre 2011 – Pavia
ISBN: 978-88-96764-30-5

I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento anche parziale, con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i paesi.
La fotocopione per uso personale è consentita nei limiti e con le modalità previste dalla legislazione vigente.

Immagine in copertina: *Key performance indicators*
(<http://www.ceoschool.com.au/creating-value-%E2%80%93-are-you-doing-it/>)

Pubblicato da: Pavia University Press – Edizioni dell'Università degli Studi di Pavia
Via Ferrata, 1 – 27100 Pavia
(<http://www.paviauniversitypress.it>)

Stampato da: Print Service s.r.l.
Strada Nuova, 67 – 27100 Pavia

Sommario

Prefazione	IX
Parte Prima. L'impresa quale sistema efficiente di produzione	
<i>Piero Mella</i>	1
Capitolo 1. Attività economiche, aziende e imprese	
1.1 Osservare la realtà economica. Modelli e organizzazioni	3
1.2 Bisogni, aspirazioni, beni e lavoro.....	5
1.3 Consumo, produzione e scambio	10
1.4 Utilità e valore e ricchezza	12
1.5 Risparmio e investimento	15
1.6 Business	18
1.7 Gli attori economici: aziende di consumo e di produzione. Le imprese	20
1.8 L'amministrazione d'impresa. Gestione, organizzazione e rilevazione	23
Capitolo 2. L'impresa quale sistema di trasformazione efficiente	
2.1 Le imprese quali sistemi aperti di trasformazione.....	25
2.2 La trasformazione 'produttiva'	26
2.3 La trasformazione 'economica'	29
2.4 La trasformazione 'finanziaria'	32
2.5 La connessione tra i tre modelli e l'unione delle tre trasformazioni.....	37
2.6 Due altre trasformazioni: la 'imprenditoriale' e la 'manageriale'	40
2.7 L'efficienza tecnica, economica e finanziaria del sistema impresa	45
2.8 Analisi dell'efficienza economica. Efficienza interna ed esterna.....	48
2.9 Analisi dell'efficienza finanziaria. La relazione finanziaria fondamentale	50
2.10 Segue. La "relazione economica fondamentale"	52
Capitolo 3. Calcolo tecnico. Produttività e qualità	
3.1 Processi produttivi e funzione di produzione.....	55
3.2 Processi e prodotti	58
3.3 La produttività.....	60
3.4 I fattori della produttività del lavoro.....	61
3.5 Fattori manageriali per controllare o aumentare la produttività del lavoro.....	63
3.6 La dinamica della produttività.....	66
3.7 L'evanescente concetto di qualità.....	68
3.8 Il controllo della qualità funzionale.....	69

3.9 Il controllo della qualità progettuale	70
3.10 Il controllo della qualità ambientale	72
3.11 Quality Assurance e Company Wide Quality Control. VA, QC e panel	73

Capitolo 4. Calcolo economico. Costi di produzione e BEA

4.1 Il calcolo economico	77
4.2 I costi di produzione. La MATRICE F/P	78
4.3 Gli obiettivi del calcolo economico dei costi di produzione	81
4.4 Classificazione degli elementi di costo	83
4.5 Il sistema di calcolo dei costi one step, o dell'attribuzione immediata.....	88
4.6 Calcolo economico relativo ai processi produttivi. La BEA	93

Capitolo 5. La correlazione prezzi-costi

5.1 Il problema della correlazione prezzi-costi	101
5.2 Il confronto costi e prezzi unitari con il full costing Method	103
5.3 Gli inconvenienti del full costing Method. Sospendere una produzione	104
5.4 Segue. Abbandonare una produzione in perdita.....	105
5.5 Segue. Il mix ottimale di produzione	107
5.6 Il direct costing Method.....	110
5.7 I vantaggi decisionali del direct costing Method.....	111
5.8 Produzione con più vincoli di capacità. La programmazione lineare (cenni).....	114

Capitolo 6. Calcolo finanziario. Criteri di scelta degli investimenti

6.1 L'investimento quale unità finanziaria fondamentale	121
6.2 Gli investimenti d'impresa tipici	122
6.3 Criteri di scelta degli investimenti: NPV, IRR e PBP	124
6.4 Il calcolo finanziario per la scelta degli investimenti.....	128
6.5 Regole di dimensionamento del portafoglio degli investimenti	130

Capitolo 7. Trasformazione imprenditoriale e manageriale

7.1 La "catena pensiero-azione"	133
7.2 Processo decisionario. Criterio della massima efficienza	136
7.3 Il processo di gestione aziendale. Il management	140
7.4 Il criterio decisionario fondamentale nelle aziende: la massima efficienza economica	141
7.5 Finalità e obiettivi direzionali d'impresa. Gli stakeholders.....	143
7.6 Obiettivi di ROE, ROI ed EVF. La piramide degli obiettivi operativi	145
7.7 I momenti della formazione della strategia (primi elementi)	149
7.8 La programmazione operativa. Il processo di budgeting.....	151
7.9 La struttura del budget d'esercizio.....	154
7.10 Funzioni del budget	155

Parte Seconda. Dalla misurazione alla gestione delle performance aziendali	
<i>Chiara Demartini</i>	159
Capitolo 8. Le performance aziendali	
8.1 Definizione ed elementi fondamentali	161
8.2 Finalità di misurazione delle performance	163
8.3 Le misure di performance	164
8.4 Categorie di performance aziendali	166
8.4.1 La categorizzazione in base all'oggetto di misurazione	166
8.4.2 Altre categorizzazioni delle misure di performance	169
8.4.3 Le misure di qualità	172
8.5 Criteri di scelta delle misure di performance	173
8.6 Le misure di performance strategiche	177
8.6.1 La misure dei fattori critici di successo	179
8.6.2 I key performance indicators (KPIs)	179
Capitolo 9. Il sistema di misurazione delle performance	
9.1 I fattori per l'introduzione e lo sviluppo dei sistemi di misurazione delle performance	185
9.2 I tradizionali sistemi di misurazione delle performance	186
9.3 La Balanced Scorecard (BSC)	191
9.4 Le prospettive della Balanced Scorecard	194
9.5 L'implementazione della Balanced Scorecard ai diversi livelli organizzativi	196
9.6 La Mappa Strategica della BSC	198
9.7 Limiti del modello BSC	200
9.8 Altri modelli bilanciati per la misurazione delle performance aziendali	205
9.8.1 La matrice delle misure di performance	205
9.8.2 Il sistema delle misure di performance integrate	206
9.8.3 La piramide SMART	209
9.8.4 La matrice dei risultati e delle determinanti	210
9.8.5 Il Prisma delle Performance	211
9.9 Un'analisi comparata dei moderni sistemi di misurazione delle performance	214
Capitolo 10. Il sistema di performance management	
10.1 Dal performance measurement al performance management	217
10.2 La struttura 'a diamante' del sistema di performance management	218
10.3 Condivisione dei valori	222
10.4 Formulazione della strategia	225
10.5 Implementazione della strategia	226
10.5.1 Budgeting	230
10.5.2 Indicatori di performance non finanziari	234
10.5.3 Definizione dei target	234
10.6 Performance measurement	236
10.7 Valutazione e incentivazione dei dipendenti	239
10.8 Esecuzione della strategia	245

Capitolo 11. Implementazione, uso e revisione dei sistemi di performance management	
11.1 Coerenza tra fattori di contesto e sistema di performance management.....	249
11.1.1 I fattori esterni.....	251
11.1.2 I fattori interni.....	253
11.2 I differenti usi dei sistemi di performance management.....	255
11.3 Diagnosi e revisione dei sistema di performance management.....	261
11.3.1 Eventi associati a ipotesi di revisione del sistema di performance management.....	263
Bibliografia.....	267
Indice delle figure.....	279
<i>English Abstract</i>.....	282

Prefazione

Nei paesi a economia avanzata, l'intero sistema delle attività economiche dell'uomo è incentrato sulle aziende di produzione, e sulle imprese capitalistiche, in particolare.

L'obiettivo del testo è quello di far comprendere, a un pubblico di studenti e di non esperti, la logica operativa delle imprese, cercando di rispondere agli interrogativi: Cosa realmente fanno le imprese? Quali sono i processi che consentono la loro esistenza? Come misurare e incrementare l'efficienza e le performance delle imprese e delle persone che ne costituiscono l'organizzazione?

Per offrire un'esposizione sufficientemente completa, il testo si articola in due Parti. La Parte Prima, dal titolo *L'impresa quale sistema efficiente di produzione*, è stata scritta da Piero Mella. La Parte Seconda, dal titolo *Dalla misurazione alla gestione delle performance aziendali* è opera di Chiara Demartini.

Nella Parte Prima, dopo un Capitolo iniziale interamente dedicato ai processi economici fondamentali e al ruolo delle organizzazioni e delle imprese, viene costruito un modello, relativamente semplice, che rappresenta le imprese quali *organizzazioni permanenti* che svolgono cinque fondamentali trasformazioni parallele, ciascuna delle quali rappresenta una funzione, che deve essere svolta con la massima efficienza, essenziale per l'esistenza stessa dell'impresa.

1. Trasformazione *tecnica* o *produttiva* (production). Tutte le imprese trasformano flussi di *fattori* produttivi in flussi di *prodotti* finiti; la trasformazione produttiva è tipicamente una trasformazione di *utilità*: fattori di produzione, aventi una data utilità, vengono trasformati in *prodotti* in grado di erogare un'utilità maggiore.

Un'organizzazione permanente, preordinata per svolgere sistematicamente una trasformazione produttiva di qualche specie, rappresenta un'*azienda di produzione* o una *production oriented organization*.

2. Trasformazione *economica* o di *mercato* (marketing). La trasformazione produttiva deve essere integrata da una trasformazione di *valori* con la quale l'impresa cerca di accrescere il valore dei *fattori* produttivi impiegandoli per ottenere prodotti che possono essere negoziati a prezzi remunerativi. La congiunzione di una trasformazione produttiva con una trasformazione economica relative a uno specifico prodotto, con un autonomo mercato, origina un *business*.

Un'organizzazione permanente che, sistematicamente e durevolmente, dà vita a un portafoglio di *business*, vendendo i prodotti sui mercati a prezzi superiori ai costi, così da realizzare fisiologicamente un risultato operativo, non è solo una *production-oriented organization* ma diventa una *business organization*.

3. Trasformazione *finanziaria* (finance). Per attivare la trasformazione economica, la *business organization* deve attuare *investimenti* di risorse finanziarie, *reperite* da investitori che, nella speranza di una conveniente remunerazione, accettino di partecipare al rischio del *business*, apportando i loro capitali a titolo di rischio relativo (finanzia-

menti, prestiti e debiti di varie forme) o assoluto (conferimenti, equity, azioni), trasformando, così, *capitali in remunerazioni* a titolo di *interesse* (per i capitali *di prestito*) e di *profitto* (per i capitali *di equity*). È, pertanto, tipicamente, una trasformazione di *rischio* di investimenti.

La *business organization* si definisce *azienda capitalistica indipendente* se fisiologicamente, attinge capitali a titolo di Equity per coprire il fabbisogno monetario per gli investimenti.

La *business organization* che, fisiologicamente, tramite i ricavi di vendita, ricerca la semplice copertura dei costi di produzione e del solo costo del capitale di prestito, viene definita *non profit business organization*.

Quella che, fisiologicamente, ricerca il massimo profitto, dopo avere coperti i costi di produzione e i costi del capitale di prestito, diventa una *for-profit business organization*.

Una *azienda capitalistica indipendente che sia anche profit oriented*, si definisce impresa capitalistica perfetta o *capitalistic firm*.

4. Trasformazione *manageriale* (planning and controlling). È tipicamente una trasformazione di informazioni interne ed esterne in decisioni e in procedure di *direzione* e di *controllo* relative alla produzione, al marketing e alla finanza tramite le quali vengono dirette le corrispondenti trasformazioni ‘a valle’ verso gli obiettivi di performance necessari per assicurare l’autoipoiesi del sistema.

L’output della trasformazione manageriale è rappresentato, da un lato, da un sistema di pianificazione, programmazione e budgeting che ricerca la massima efficienza e, dall’altro, da un sistema di controlli relativi all’efficienza produttiva, economica e finanziaria relative alle trasformazioni in corso e alle future.

Il *cuore* della trasformazione manageriale è il complesso dei *calcoli manageriali* necessari per assumere decisioni razionali e perseguire la massima efficienza; il complesso delle procedure di controllo per individuare e possibilmente eliminare gli scostamenti tra obiettivi, e standard di performance, e performance realizzata viene definito *calcolo e controllo manageriale*.

5. Trasformazione *imprenditoriale* (strategy). È tipicamente una trasformazione di informazioni esterne ed esterne in *decisioni strategiche*, cioè creative e non solo adattative o reattive, relative al portafoglio di business da gestire, alla tecnologia, ai mercati ai prezzi e alla struttura finanziaria.

Le cinque trasformazioni sono tra loro collegate da relazioni ascendenti e discendenti, e formano un modello unitario di impresa quale *sistema di trasformazione efficiente*.

Le prime tre si possono denominare trasformazioni ‘tecniche’; le ultime due sono le trasformazioni ‘cognitive’.

Nella Parte Seconda s’introducono le logiche di misurazione e gestione delle performance relative alle cinque trasformazioni tipiche delle imprese.

Il Capitolo 8 analizza il concetto evanescente di *performance aziendale*, individuando le tre caratteristiche fondamentali per poter qualificare un’impresa come ‘performante’: *efficacia*, *efficienza*, ed *economy*.

Posta questa prima declinazione del concetto di performance, s'individuano le *finalità di misurazione* delle performance aziendali che, da un lato, guidano i processi di selezione e rilevazione e, dall'altro, orientano la gestione delle stesse.

In funzione delle diverse finalità conoscitive poste alla base della misurazione delle performance, è possibile giungere a una fondamentale classificazione delle misure di performance, distinguendo tra *misure di risultato*, *misure di processo* e *misure di outcome*. Queste ultime, rilevano compiutamente le performance espresse dall'impresa, considerando quale oggetto di misurazione non solo le operazioni che afferiscono all'azienda in senso stretto (come nel caso delle misure di processo e di output), ma anche le relazioni con il macro-ambiente in cui l'azienda opera e dal quale ottiene e cede benefici, secondo un approccio di *corporate social responsibility*.

Essendo disponibili differenti classi di misure di performance, appare necessario individuare i criteri di scelta per selezionare e implementare quelle che meglio soddisfano le esigenze di rilevazione e di gestione delle performance nelle specifiche realtà aziendali, ritenendo che non sia possibile individuare un insieme di misure di performance che possa essere implementato in modo indifferenziato per tutte le aziende.

L'adozione di uno specifico set di misure deve essere, quindi, finalizzato al perseguimento delle finalità conoscitive che qualificano la singola realtà aziendale onde consentire di selezionare i *fattori critici di successo*, prima, e i *key performance indicators*, poi, che meglio si adattano alle sue caratteristiche.

Diversi sono i *sistemi di misurazione delle performance* proposti in Letteratura. L'analisi di tali sistemi è l'oggetto del Capitolo 9.

Tali sistemi, individuando le cause che determinano un dato livello di performance, sono in grado di ideare e promuovere le manovre di intervento necessarie a perseguire livelli di performance superiori.

Dopo l'esame dei tradizionali sistemi di performance basati su indicatori di natura finanziaria, si introducono i 'moderni' sistemi di *performance measurement*, fondati su due principi di bilanciamento: il *bilanciamento nella natura* delle performance oggetto di rilevazione e il *bilanciamento nell'orizzonte temporale* di riferimento delle performance; principi che si applicano tanto in fase di *progettazione* quanto in fase di *diagnosi* e *revisione* del sistema.

Dopo l'esame della prima fase evolutiva, che esprime il passaggio da sistemi basati su performance prettamente finanziarie a sistemi bilanciati, il Capitolo 10 perfeziona l'analisi del percorso evolutivo dei sistemi di misurazione delle performance considerando la seconda fase della ricerca di una relazione biunivoca tra la misurazione e la gestione delle performance aziendali.

Il processo evolutivo del *performance measurement* si compie con l'introduzione del *performance management*, definito come *l'insieme dinamico degli strumenti, formali ed informali, e delle relative relazioni, che supportano la gestione nel conseguimento degli obiettivi strategici e nell'apprendimento organizzativo*.

Viene presentato un modello di sistema di gestione delle performance caratterizzato da una *struttura 'a diamante'* definita dalle relazioni tra i sei principali elementi costitutivi:

1. Valori e cultura aziendale
2. Formulazione della strategia
3. Implementazione della strategia
4. Misurazione delle performance
5. Valutazione e incentivazione dei dipendenti
6. Esecuzione della strategia.

Il Capitolo 11, infine, analizza le modalità di *implementazione, uso e revisione* del sistema di performance management introdotto nel Capitolo precedente.

La valutazione dell'efficacia del processo d'implementazione è svolta mediante un'analisi del grado di *coerenza* tra le caratteristiche del sistema di gestione delle performance e i fattori che definiscono il micro e macro-ambiente di riferimento dell'impresa. I differenti stati nei quali possono presentarsi i fattori di contesto sono analizzati distintamente e per ciascuno si propone una ideale configurazione delle caratteristiche del sistema.

La modalità d'*uso* del sistema da parte dei *manager* costituisce il secondo elemento fondamentale per poter esprimere il grado di efficacia del sistema di performance management. L'utilizzo tradizionale dei sistemi di gestione delle performance, dalle connotazioni tipicamente *diagnostiche* (secondo un approccio top-down che pone particolare enfasi sull'efficienza dei processi e sul controllo a feedback), si contrappone a un uso *interattivo*. L'uso interattivo presenta, infatti, caratteristiche peculiari, tra cui l'adozione di uno stile partecipativo nella definizione dei livelli obiettivo delle performance e nella promozione di strategie emergenti, in grado di supportare i processi di innovazione e di creazione di conoscenza organizzativa.

L'efficacia del sistema di performance management, infine, è valutata in relazione ai tempi e alle modalità di *revisione* del sistema. La revisione del sistema assicura che la coerenza tra il sistema di performance management e i primi due elementi – fattori di contesto e uso del sistema – si mantenga inalterata nel tempo.

Business Efficiency and Performance Management

Chiara Demartini, Piero Mella

English Abstract

Within industrialized countries, the whole economic system is focused on production organizations, particularly capitalist ones.

Part One seeks to introduce students, and not practitioners, to the operating logic of the firm, trying to answer the following questions: What do firms really do? Which processes does their existence support? How is it possible to measure and enhance both firms' and employees' performance?

To provide a comprehensive overview, the book is made up of two Parts.

Part One develops a (relatively simple) model showing firms as permanent organizations that perform five fundamental transformations, which are coordinated in a whole system where each of them represents an essential function for the survival of the firm.

Part Two first highlights the main limitations of the traditional performance measurement systems and then identifies the leading characteristics of innovative performance measurement systems. These systems should attain measurement aims – i.e. decision-making, coordination, and the focus of managerial attention on the monitoring and diagnosis of activities performed by the above-mentioned typical transformations. Performance measurement systems will then be analysed, through a model composed of six interrelated components, as part of the performance management system which links corporate values to execution, in order to bring cohesiveness to the whole system.

***Chiara Demartini** is Lecturer of Financial and Management Accounting and teaches Performance management and Financial Accounting at the Faculty of Economics at the University of Pavia, Italy. She is visiting scholar at the School of Management, Lancaster University, UK. She is also Associate Editor of the international journal *Economia Aziendale Online*.*

***Piero Mella** is full Professor of Business Economics and teaches Financial Analysis and Planning and Control at the Faculty of Economics at the University of Pavia, Italy. He has been Dean of the Faculty and Head of the Department of Business Research, as well as Coordinator of the PhD program in Business Economics at the Faculty of Economics. He is author of several publications on System Theory and Combinatory System Theory.*

Chiara Demartini è ricercatore universitario presso il Dipartimento di Ricerche Aziendali dell'Università di Pavia. Ha svolto attività di ricerca sulla progettazione e l'uso dei sistemi di *performance management*. È Visiting Scholar presso la Lancaster University e titolare degli insegnamenti di Management, performance e documenti strategici aziendali e di Economia aziendale presso la Facoltà di Economia dell'Università di Pavia. Ricopre il ruolo di Associate Editor della rivista «Economia Aziendale Online».

Piero Mella insegna Economia aziendale e Teoria del controllo alla Facoltà di Economia dell'Università di Pavia, della quale è stato Preside. È stato inoltre Direttore del Dipartimento di Ricerche Aziendali e Coordinatore del Dottorato di Ricerca in Economia Aziendale. Autore di decine di pubblicazioni, da anni approfondisce la *Teoria dei sistemi*. È l'ideatore della *Teoria dei sistemi combinatori* (<http://ea2000.unipv.it/Sistemi_combinatori/top.htm>) e fondatore e direttore della Rivista «Economia Aziendale Online» (<<http://www.economiaaziendale.it>>).

Nei Paesi a economia avanzata, l'intero sistema delle attività economiche dell'uomo è incentrato sulle aziende di produzione, e sulle imprese capitalistiche in particolare.

L'obiettivo della prima parte del testo è quello di far comprendere, a un pubblico di studenti e di non esperti, la logica operativa delle imprese, cercando di rispondere agli interrogativi: Cosa realmente fanno le imprese? Quali sono i processi che consentono la loro esistenza? Come misurare e incrementare le performance delle imprese e delle persone che ne costituiscono l'organizzazione?

Per offrire un'esposizione sufficientemente completa, il testo si articola in due *parti*.

Nella *Prima parte* viene costruito un modello, relativamente semplice, che rappresenta le imprese quali organizzazioni permanenti che svolgono cinque fondamentali trasformazioni parallele, ma coordinate in un sistema unitario, ciascuna delle quali rappresenta una funzione essenziale per l'esistenza stessa dell'impresa e che, per questo, deve essere svolta con la massima efficienza.

Nella *Seconda parte* si evidenziano, dapprima, le principali criticità connesse ai tradizionali sistemi di misurazione delle performance, per poi individuare le caratteristiche di un moderno sistema di *performance measurement* in grado di perseguire le finalità della misurazione – *decision-making*, coordinamento e focalizzazione dell'attenzione manageriale, monitoraggio e diagnosi delle attività svolte dalle trasformazioni tipiche. Il sistema per la misurazione delle performance viene successivamente analizzato all'interno del sistema di *gestione delle performance* che collega l'individuazione dei massimi valori aziendali con l'esecuzione delle operazioni, grazie a un modello costituito da sei fondamentali componenti connessi da relazioni che ne rendono unitaria e coerente la gestione.

www.paviauniversitypress.it



Pavia University Press

ISBN 978-88-96764-30-5



9 788896 764305

€ 17,00

Edizioni dell'Università degli Studi di Pavia