

CAPITOLO I

Il Maestro

Prof. Gianfranco Cavazzoni

In questa bellissima Sala del Dottorato dell'Ateneo perugino densa di testimonianze artistiche e culturali, ma anche di tanti ricordi, l'incontro di oggi, di commemorazione del Prof. Amedeo Salzano a trenta anni dalla Sua scomparsa, è stato da me fortemente voluto e organizzato con il patrocinio della Società Italiana di Storia della Ragioneria che sentitamente ringrazio, per rivivere insieme momenti di unità della nostra scienza ragionieristica.

Nato nella Città del sole il 10 ottobre 1908, il Maestro si è spento a Roma il 28 luglio 1984. Se n'è andato in silenzio con la discrezione del "signore" che aveva saputo accettare il tramonto e le ombre che, sole, i suoi occhi riuscivano a cogliere. A Napoli si laurea, giovanissimo, presso la Facoltà di Economia e Commercio. Ed è proprio qui che nel 1933 inizia la carriera universitaria come assistente volontario alla Cattedra di Ragioneria Generale ed Applicata tenuta dal Prof. Lorenzo De Minico.

Nel 1940, conseguita ad unanimità di voti la libera docenza in Ragioneria Generale ed Applicata, si trasferisce a Roma, città da Lui desiderata ma anche temuta. Nel 1950 ottiene la maturità al concorso a cattedra e viene chiamato a ricoprire il posto di professore straordinario di Ragioneria Generale ed Applicata nella Facoltà di Economia e Commercio dell'Università degli Studi di Catania. Durante la Sua permanenza in terra siciliana, che raggiungeva in treno non avendo mai superato la paura del volo, apre nuove prospettive agli studi aziendali e diviene sicura guida per i Suoi collaboratori, che del Maestro, ancora oggi, hanno vivissimo il ricordo.

Nel 1966 si trasferisce alla Facoltà di Economia e Commercio dell'Università degli Studi di Perugia dove tiene con riconosciuto prestigio, sino al giorno del Suo collocamento a riposo, la Cattedra di Ragioneria Generale ed Applicata e dove rimane, a perenne testimonianza del Suo passaggio, un'aula che ne porta il nome. È stato docente di Tecnica commerciale dei prodotti agricoli presso la Libera Università Abruzzese degli Studi G. D'Annunzio di Pescara e ha ricoperto l'incarico di Ragioneria generale ed Applicata presso la Libera Università della Tuscia dal 1971 al 1975.

Intensa è stata anche la Sua attività professionale. Agli inizi degli

anni '50 ha collaborato con Confindustria Nazionale per determinare i costi di produzione delle società associate; ha espletato numerosi incarichi di consulenza tecnico contabile presso Enti pubblici e imprese private e ha ricoperto l'insegnamento di Ragioneria Generale ed Applicata presso la Scuola Tributaria "Ezio Vanoni" ai corsi di perfezionamento per funzionari delle imposte dirette.

Risalendo il corso dei miei ricordi, ancora oggi mi capita di rivivere pienamente le emozioni del nostro primo incontro. Mi rivedo nel Suo modesto studio, una piccola, disadorna stanza del cosiddetto "mezzanino" di Palazzo Murena, dove non c'era mai una luce piena ma una specie di penombra imprigionata dalle persiane alle finestre e dove si respirava un vago aroma di caffè, Suo "vizio" preferito. Si sedette su una sedia di legno, che tuttora conservo, dietro una vecchia scrivania e l'ordine fu di accomodarmi davanti a Lui. Mi guardò, anzi non mi guardò; piuttosto mi studiò di sotterchi per qualche istante con un'ombra di sorriso. Sentivo che stava per essermi svelata una proposta – desiderio segreto di ogni giovane laureato – che mi avrebbe "trasformato" in assistente, ovvero come usava dire, in "poco più che studente". Così avvenne e, con un flebile filo di voce, lo ringraziai. Uscii di là completamente frastornato. Il ricordo di quello che è stato il più importante incontro della mia vita non potrà mai essere disgiunto da un profondo senso di affettuosa gratitudine per il Maestro.

Comincia così un periodo straordinario di collaborazione piena con il Maestro che durò per oltre sedici anni. Ripeteva spesso che all'Università è affidata una duplice funzione, essenziale e insostituibile nel perseguimento di qualunque progresso morale, sociale ed economico, legata ai suoi compiti istituzionali: la ricerca e la didattica. Quindi il più grande apporto che la Facoltà di Economia e Commercio di Perugia può dare al territorio in cui opera, Facoltà che fino ad allora era un "Corso di laurea" nell'ambito di quella di Scienze Politiche, consiste innanzitutto nell'essere una sede prestigiosa per la qualità del suo standard scientifico.

Del Maestro va ricordata innanzi tutto la lunga e preziosa collaborazione data al governo della Facoltà, quale Direttore dell'Istituto di Ragioneria. Profondo conoscitore dei problemi della Facoltà in ordine alle sue funzioni didattiche e di ricerca, il Maestro si è attivato affinché il Consiglio di Facoltà compisse scelte oculate volte a razionalizzare e ammodernare i percorsi formativi, soprattutto alla luce delle professionalità emergenti a livello nazionale e internazionale. Occorreva, a suo dire, una formazione polivalente, flessibile e aperta ai futuri cambiamen-

ti, sulla quale agevolmente innestare i più svariati percorsi di qualificazione e riqualificazione. A tal fine, si adoperò per rafforzare l'organico dei docenti, per consentire alla Facoltà di svolgere una attività di ricerca di primo piano, di esercitare una didattica veramente formatrice e di realizzare uno stretto rapporto di collaborazione con il sistema produttivo, così da tradurre la cultura in termini di professionalità. Nel quadro di una più razionale gestione della politica edilizia dell'Ateneo ha dato molto del Suo impegno affinché la Facoltà potesse disporre di nuovi spazi da destinare agli Istituti, alle aule, alle sale di studio e alla biblioteca. Il sogno si realizza nel 1975 con il trasferimento della Facoltà nel nuovo edificio di Via Pascoli, nel quale coabiterà con quella di Scienze Politiche.

Il Maestro non è stato soltanto un interlocutore autorevole della Facoltà. È stato soprattutto un uomo di scienza che ha vissuto i Suoi doveri accademici con alto senso di responsabilità. Sereno e accogliente nell'abituale sorriso, almeno un giorno alla settimana dispensava a noi giovani collaboratori i Suoi consigli con quella ponderatezza che viene da chi è abituato a meditare sui problemi della vita universitaria. Fu in quei lunghi colloqui che ebbi modo di conoscere meglio la elevatezza dei Suoi sentimenti, la dirittura del Suo carattere, la chiarezza della Sua intelligenza sempre guidata da un sano senso pratico. Pretendeva un uso molto appropriato dei termini: una cosa che mi ha colpito sin dai primi incontri. Soltanto più tardi ho capito quanto fosse importante nello svolgimento della didattica l'essere chiaro e scorrevole.

Il Prof. Salzano apparteneva alla schiera di quei Maestri che hanno saputo aprire nuovi orizzonti culturali alla scienza ragionieristica. Quei Maestri che salivano in cattedra e rimanevano modesti, che salivano in alto e si adoperavano per la carriera dei loro allievi, che salivano al comando e sapevano comprendere, in quegli anni difficili della crisi dei valori ideologici, i bisogni formativi dei giovani studenti. La loro formazione – ripeteva spesso – deve essere al primo posto di ogni insegnamento come generatrice di ricchezza e lo sarà sempre più nel prossimo futuro. Il benessere di domani dipenderà in larga misura da quanto avremo fatto per valorizzare questa risorsa, per provvederla delle conoscenze necessarie, di quelle professionalità specifiche che si configurano nel nuovo modo di essere del mondo economico e produttivo.

Egli riteneva che fare ricerca “significa fornire alle pratiche applicazioni principi e criteri fecondi dei migliori contributi ... anche se poi altri nuovi contributi verranno e prenderanno il posto dei primi”. Una affermazione che era di stimolo per noi assistenti che ci accingevamo

ad intraprendere il difficile percorso universitario. Avvertiva, e non ne faceva mistero, un preoccupante abbassamento del piacere della ricerca con inevitabili ripiegamenti dei docenti su se stessi, anche a motivo della strumentalità della tecnicizzazione generale che, spesso, finisce per paralizzare gli entusiasmi. Infatti riteneva che l'uso indiscriminato di moderne tecnologie, emblema di una comunicazione didattica apparentemente seducente e confortevole, potesse rivelarsi poco creativo, in quanto utilizza una continua parcellizzazione della conoscenza.

Il Maestro non fu mai indulgente verso chi non era assiduamente presente nell'Istituto, e di ciò, con devozione di allievo, lo ringrazio. Pretendeva anche una continua frequentazione della biblioteca, luogo di libertà, di creatività e di riflessione, perché è lì che si costruisce la formazione dei ricercatori, tanto che spesso ripeteva: "La biblioteca è la loro quiete". Mi piace sottolineare il valore di quelle raccomandazioni. Le numerose letture fatte allora, che mi introdussero alle origini dell'arte contabile, determinarono in me – e mi esprimo con le parole del Prof. Federico Melis – "quell'ansia dell'indagine storica che trascende la semplice soddisfazione di curiosità".

In quegli anni la Facoltà stava diventando un agglomerato di Corsi e diplomi sparsi a pioggia nella Regione. Il numero degli iscritti andava progressivamente aumentando. Si registrava l'esigenza di educare una crescente massa studentesca che non sempre disponeva di una formazione secondaria specifica. La didattica, in quelle affollate aule, era diventata molto impegnativa e non sempre adeguata ai bisogni, alle esigenze degli studenti. Incominciava ad affacciarsi una singolare affinità fra sprechi, mortalità studentesca, cambi di Facoltà, fuoricorso. A volte penso a cosa avrebbe detto il Maestro dell'Università stanca e mortificata degli ultimi anni. Ma se n'è andato prima e il problema è rimasto tutto per noi.

Diventando ambito relatore di tesi di laurea, assegnava argomenti che tenessero conto delle inclinazioni e delle attitudini dei candidati, tanto che i Suoi laureati hanno conquistato posti di responsabilità nella gestione delle imprese, nella pubblica amministrazione e nella libera professione.

Molto spesso, al termine delle sessioni di esame, che erano diventati estenuanti, interminabili, ripetitive, tanto che aveva coniato il termine "esamificio", ci accoglieva nello spazioso attico di Spoleto, Sua città adottiva che lo aveva ospitato durante i difficili anni della seconda guerra mondiale, dove era diventato sposo e padre e da dove poteva raggiungere abbastanza celermente la Facoltà. Qui scrive due lavori che trag-

gono origine da faticose e difficili ricerche di archivio: *“Il Monte dei denari e il Monte del grano a Spoleto nella seconda metà del Quattrocento”* e *“Le finanze e l’ordinamento amministrativo di Spoleto all’alba del Quattrocento”*.

Nella folla dei ricordi mi capita di vederlo arrivare alla stazione di Perugia su quell’ansimante treno delle otto e trenta, pieno di studenti e di pendolari. Cercavo da lontano la Sua testa canuta esposta all’aria quando non portava il cappello bianco. Lo ricordo vestito sempre con abiti raffinati, con tanto di fazzoletto nel taschino, camicia impreziosita da cravatta di seta e da gemelli ai polsini, il gilet, le scarpe di vernice con la punta arrotondata. Era sempre elegante, amava molto la bellezza a testimonianza del suo segno zodiacale, anche se le esteriorità lo interessavano solo in quanto spiraglio attraverso il quale intravedere e valutare l’armonia interiore dei Suoi interlocutori. Sceso dal treno, con una mano al di sopra delle spesse lenti degli occhiali per ripararsi dalla fastidiosa luce, anche Lui, immobile, mi cercava. Dal giorno di quel passo falso sembrava non fidarsi più della terra che aveva sotto i piedi. Dopo esserci ritrovati, dopo il buongiorno di rito, infilava frettolosamente il Suo braccio sotto il mio; si sentiva sicuro anche se camminava con passi prudenti, assistito spesso da un affettato bastone da passeggio con l’impugnatura di legno e la punta di metallo.

Sapeva nascondere con pudore la grave sofferenza per la vista dietro quegli spessissimi occhiali. Ma, in quel calvario, il sacrificio è stato per Lui legge di vita. Ricordo le interminabili telefonate fatte ai Suoi Colleghi con i quali cercava sempre le convergenze tematiche e dottrinali, anche se collocate su piani scientifici talora antitetici. Il Suo atteggiamento era volto a “smussare le differenze”, a “gettare ponti”, piuttosto che a rimarcare divisioni. Nei Suoi lavori sono evidenti i riferimenti alle teorie economiche del Prof. De Minico. In proposito, ricordo: *“L’assegnazione di valore al capitale in relazione al reddito futuro”* (1938); *“Studio sull’attendibilità delle rilevazioni aziendali”* (1955); *“Rilevazione e controllo dei costi per le decisioni operative aziendali”* (1970). Durante la Sua lunga opera di studioso e di docente, il Maestro ha saputo imprimere un fattivo orientamento alle discipline economico-aziendali, dando così grande prestigio a quella scuola perugina che ha trovato il suo avvio il 14 ottobre 1477, quando “dilettissimi e cordiali gentilomini” hanno eletto Luca Pacioli docente di matematica applicata agli affari presso lo Studium Generale.

Così piano, piano, quasi senza accorgersene era arrivata la stagione del fuori ruolo della vita universitaria che richiede ritmi meno intensi

e che aveva accettato con serenità. Purtroppo in quegli anni due volte il male lo assalì: la prima volta ne uscì vincitore; la seconda lottò invano e accettò la volontà del Signore.

Nei miei frequenti viaggi a Roma non mancavo di fare visita a quel Maestro che non aveva mai cessato di occuparsi e di preoccuparsi della Facoltà. Un giorno, nel congedarmi da uno di quegli incontri, avvertii il distacco, l'addio. Ricambiò la mia stretta di mano con l'usata espansione, ma con un sorriso pieno di presaga tristezza. Al momento del commiato lo vidi agitare la mano in alto, come per indicarmi la nuova via da seguire, come per segnalarmi che da Lui non avrei più potuto ottenere alcun consiglio. L'ho rivisto composto sul letto funebre in una fredda stanza di una clinica romana. Il Suo volto conservava ancora l'abituale sorriso.

Termino con un sincero apprezzamento per la fattiva collaborazione alla Prof.ssa Margherita Poselli, al Prof. Francesco Vermiglio, al Prof. Giuseppe Paolone e al Prof. Libero Mario Mari che, con i loro interventi, approfondiranno quei contributi scientifici del Maestro che hanno avviato il passaggio a una nuova configurazione della scienza ragionieristica e dell'economia aziendale.

Consentitemi infine di rivolgere un sentito ringraziamento a tutti i presenti in questa sala e di testimoniare ai tanti professori universitari, che oggi ricordano il Maestro, che per indagare il presente e prospettare il futuro è necessario partire dal passato e metterne a frutto il patrimonio di conoscenze, nella consapevolezza che – come ricorda Seneca – “chi è venuto prima di noi ha fatto molto, ma non ha fatto tutto”.

CAPITOLO II

*Amedeo Salzano, antesignano nella
dottrina economico aziendale*

Prof.ssa Margherita Poselli

In premessa va fatto un ringraziamento speciale al Prof. Gianfranco Cavazzoni e a questa illustre Università di Perugia, per aver organizzato l'evento di oggi che ricorda il Prof. Amedeo Salzano nel trentennale dalla sua comparsa. E un ulteriore ringraziamento va fatto anche ai tanti autorevoli Colleghi che oggi, con la loro presenza ed i loro interventi, testimoniano il riconoscimento dell'Accademia ad uno studioso i cui contributi scientifici sono ancora attuali.

Prima di fare delle riflessioni e commentare alcuni lavori del Prof. Amedeo Salzano che ne risaltano lo spirito libero ed antesignano, non posso fare a meno di ricordare il "mio professore di ragioneria" che conobbi durante i miei studi e conobbi ancor meglio appena laureata nel lontano 1961 ed al cui fianco rimasi sino al 1966, prima come "assistente volontaria" e dopo come assistente ordinario.

Allegro, la battuta sempre pronta, riusciva ad individuare e giudicare perfettamente il prossimo, malgrado la avanzata oscurità che calava sui suoi occhi.

Ricordo le sue lezioni, alle quali pretendeva che assistessi, il rapporto aperto e cordiale che intratteneva con i miei genitori che talvolta lo invitavano a cena per distoglierlo dalla anonima routine dell'albergo.

Ma soprattutto ricordo il suo peggior nemico: il traghetto che da Villa S. Giovanni trasportava il suo treno a Messina per arrivare poi a Catania; quel tratto di mare che separa la Sicilia dal resto d'Italia sembrava che fosse per Lui un oceano furibondo, qualche piccola ed innocua ondata si trasformava in cavalloni terrificanti che Gli incutevano tanta paura. Bastava però che ci fosse qualcuno che Gli faceva compagnia ed il suo animo si rasserenava: e così il buon Prof. Giovanni Cardillo, mio caro amico e collega, spesso si sobbarcava un viaggetto a Villa S. Giovanni per confortare il Professore.

Ricordo ancora il Suo bel rapporto con il Prof. Umberto Pagnano, Suo fedele amico che lo aiutava e spesso lo sostituiva quando, per qualche difficoltà, il Prof. Salzano non poteva venire a Catania.

Intellettualmente onesto con i colleghi, non sopportava condizionamenti di alcun genere dimostrandolo concretamente con i Suoi comportamenti e le Sue azioni. Burbero con gli studenti, ma profondamente umano, alla fine prevaleva la Sua napoletanità che esprimeva con le manifestazioni più vivaci e coinvolgenti.

Tra le Sue numerosissime pubblicazioni, il testo sulle “*Tecniche moderne di analisi e controllo della gestione*” testimonia la Sua attitudine di studioso antesignano a privilegiare gli studi più attuali ed innovativi, che, nel testo su citato, anticipò nel lontano 1964, intervenendo autorevolmente su dottrina e prassi diventate oggetto ancora oggi di pregevoli scritti di numerosissimi autori facenti parte della nostra comunità accademica. Egli utilizzò una ricchissima bibliografia, consultando sia i lavori di autori italiani che all’epoca si occupavano anch’essi di argomenti simili come Amaduzzi padre e figlio, Amodeo, Ceccherelli, Riparbelli, Giannessi, Cassandro, Pagnano e molti altri che per brevità non cito, che i testi di moltissimi autori stranieri tra i quali ricordo, per tutti, l’Anthony.

Questo testo mi è particolarmente caro perché non posso fare a meno di ricordare la mia attiva ed entusiastica partecipazione alla sua stesura, tramite le varie traduzioni dall’inglese che feci in quegli anni lontani e le numerose ricerche bibliografiche che mi furono tanto utili per conoscere ed apprezzare le opere di autori italiani e stranieri che, in seguito, arricchirono la mia cultura economico-aziendale e mi sostennero nella carriera accademica.

Durante il Suo percorso di studioso, il Prof. Salzano si rese conto che la direzione delle aziende si poneva in un modo diverso dal passato, sia per gli strumenti da utilizzare che per i comportamenti da adottare; in conseguenza Egli comprese che le esigenze che si manifestavano in questa fase evolutiva della *governance* erano quelle di disporre di nuove tecniche di analisi e controllo della gestione finalizzate alla migliore conoscenza della stessa nei suoi vari aspetti, nonché dei processi di *budgeting*, mettendo nel contempo in evidenza il limite delle rilevazioni contabili.

Egli dedicò buona parte delle Sue riflessioni e dei Suoi studi ai rapporti-indici (*ratios*) che furono inquadrati in una struttura piramidale sistematica segnalando quelli più significativi. In merito a tali indici – che il Prof. Salzano collegò ai calcoli della misura della produttività –. Egli intervenne anche in chiave critica esponendo che la costruzione di coefficienti di rendimento non può in ogni caso contribuire alla rappresentazione dei risultati economici della gestione. Affermava inoltre che “comunque è certo che come tutti i problemi nuovi, non sono mancate esagerate valutazioni dei vantaggi che possono offrire le soluzioni prospettate né sono mancate confusioni e soprattutto sovrapposizioni di concetti”.

Nel mettere in evidenza la funzione del Conto economico o Profitti

e Perdite, sia come documento interno che come documento del bilancio ufficiale, commentò le varie forme che lo stesso poteva assumere, non tralasciando la sua evoluzione storica e comparando le tre strutture tradizionalmente note e cioè: a risultati lordi, a costi ricavi di competenza ed a costi ricavi e rimanenze. Ma si interessò inoltre anche del Conto economico a saldi intermedi e finale sulla cui configurazione già si esprimeva esponendone l'utilità ed affermando che oltre a mettere in migliore evidenza la formazione dell'utile, fornisce un notevole ausilio alle aziende mercantili ed industriali nella conoscenza di dati specifici. Egli trattò ancora le strutture del *Profit and Loss* nel sistema anglo-americano, rappresentandone la struttura e commentando le varie possibili scomposizioni nei settori della produzione e della distribuzione. Certamente Egli anticipò i commenti sull'attuale forma del Conto economico che costituisce parte integrante dell'odierno bilancio di esercizio entrato in vigore con il D.Lgs. n. 127/1991 in attuazione della IV Direttiva CEE e, nel dare rilevanza alla prassi anglo-americana sul "Conto dei risultati", dimostrò la Sua sensibilità verso argomenti che sono ancora attualmente oggetto di dibattito nell'ambito dei principi contabili internazionali.

Si soffermò sullo studio delle relazioni fra costi ricavi, redditi e volumi operativi rappresentando i diagrammi di redditività come "strumenti di previsione approssimativa dei risultati dell'impresa, per un determinato grado di attività previsto in funzione di quello attuale, nonché previsione della capacità di produzione massima ...". E aggiunge che "tali diagrammi dovrebbero essere in grado di indicare anche un grado di attività probabile per i futuri esercizi, secondo il previsto aumento o la prevista diminuzione delle vendite". E comunque conclude che lo scopo principale dei diagrammi di redditività è quello di "risolvere, sia pure in via approssimativa, il non trascurabile problema della conoscenza del volume minimo di produzione e di vendita (punto di equilibrio) che si dovrebbe raggiungere per poter considerare profittevole la gestione nei limiti della capacità produttiva ...".

L'Autore collega il diagramma per la determinazione della dimensione operativa minima – che consente l'ammortamento dei costi – alle varie configurazioni degli stessi, soffermandosi sui costi fissi e variabili che incidono sulla elasticità aziendale e che, attraverso la loro conoscenza ed il controllo del loro andamento, consentono di intervenire su scelte aziendali rilevanti che potrebbero mutare positivamente i risultati economici della gestione.

Egli analizzò in particolare alcune figure di costo come il costo dif-

ferenziale, il costo base, il costo di conversione ed il costo standard, fornendo basi di ragionamento che tenevano conto dell'andamento di tali costi e dei loro riflessi sul controllo gestionale: ciò sia attraverso la costruzione dei diagrammi già citati che attraverso analisi comparate che potevano incidere sulle scelte aziendali come per esempio acquistare o produrre.

Egli estese le Sue considerazioni anche alla fase distributiva delle aziende, occupandosi dei procedimenti utilizzati per indagare sui costi distribuzione, procedimenti questi non molto dissimili dalle analisi sul costo di produzione ma legati non tanto alle rilevazioni contabili quanto a quelle statistiche; nel sottolineare la loro importanza, mise anche in evidenza che i costi di distribuzione si prestano, in un certo senso, ad essere più agevolmente manovrati dalla direzione aziendale in confronto ai costi di produzione.

La parte finale del Suo testo sulle tecniche moderne di analisi e controllo della gestione è dedicata ai processi di pianificazione a breve, medio e lungo termine e al contributo che la stessa può dare sia nella fase previsionale che in quella di controllo laddove la comparazione tra risultati previsti e risultati ottenuti può fornire conferme o indicare nuovi percorsi più coerenti con i principi di economicità, efficacia ed efficienza.

Dalla semplice lettura di questo testo emerge lo spirito anticipatorio ed innovativo con il quale Prof. Amedeo Salzano ha voluto dare, insieme ad altri lavori, il Suo contributo agli studi di economia aziendale.

CAPITOLO III

*Sul percorso scientifico di Amedeo
Salzano: spunti e riflessioni*

Prof. Francesco Vermiglio

Non ho avuto il privilegio di conoscere personalmente il Prof. Amedeo Salzano, ma ho sentito molto parlare di Lui dal mio primo Maestro, il Prof. Salvatore Umberto Pagnano, che gli fu vicino e collaborò con Lui per un certo tempo. Ed è anche per via di questo legame che ho accolto con vivo piacere l'invito rivoltomi dall'amico e collega Gianfranco Cavazzoni, che mi offre l'opportunità di rendere omaggio alla memoria di due illustri Maestri.

Per dire qualcosa di loro, anche se per brevi flash, è necessario fare qualche cenno alla formazione scientifica e alla carriera accademica di entrambi.

Il Prof. Salzano giunse a Catania nel 1955, vincitore del concorso a cattedra di Ragioneria Generale ed Applicata bandito da quella Università, e qui trovò tra i collaboratori anche il Prof. Pagnano. Questi era già avanti in carriera: aveva da tempo conseguito la libera docenza ed era pronto per il concorso a cattedra che avrebbe vinto qualche anno dopo.

Fra i due c'era una minima differenza di età: Salzano era nato nel 1908, Pagnano nel 1910; entrambi avevano vissuto l'esperienza della seconda guerra mondiale, avevano maturato esperienze sul piano operativo, ed erano consapevoli che la loro collaborazione non sarebbe durata a lungo.

Salzano proveniva dalla prestigiosa scuola napoletana fondata dal Prof. Lorenzo De Minico, e a Catania prendeva il posto lasciato libero dal Prof. Alberto Riparbelli, che era stato chiamato dall'Università di Firenze a ricoprire la cattedra del suo Maestro, Alberto Ceccherelli.

L'interesse scientifico di Salzano era prevalentemente concentrato sulla contabilità generale, che a quell'epoca coinvolgeva tutti gli studiosi di ragioneria e di economia aziendale, e sul calcolo dei costi: tema, quest'ultimo, che fino a quel momento aveva richiamato pochi studiosi: Teodoro D'Ippolito, Lorenzo De Minico, Domenico Amodeo, Luigi Guatri e lo stesso Salzano.

Pagnano si era formato nell'Università di Catania collaborando con tutti i Maestri che dal 1934 si erano succeduti nella cattedra di Ragioneria Generale e Applicata di quella Università: Francesco Della Penna, Aldo Amaduzzi, Alberto Riparbelli.

Nel 1936, quando, Amaduzzi, giovanissimo vincitore del concorso a

cattedra, fu chiamato a Catania, Pagnano divenne assistente ordinario e da allora rimase sempre legato al Maestro, non solo sul piano scientifico ma anche su quello affettivo.

Sul piano della ricerca Pagnano si era interessato, secondo la tradizione dell'epoca, di computisteria e di storia della ragioneria; ma il Suo impegno prevalente era stato rivolto all'economia aziendale, e in particolare allo studio della produttività d'impresa.

Il concetto di produttività era venuto dagli Stati Uniti intorno al 1950 per indicare alle economie europee disastrose dalla guerra "gli strumenti ed i metodi per operare la ricostruzione", ispirati al principio della produzione di massa fondata sulla riduzione dei costi e dei prezzi.

Persino l'Assemblea generale delle Nazioni Unite si era resa promotrice dello studio e dei metodi per incrementare la produttività e migliorare il tenore di vita dei popoli, ed aveva conferito incarico al Consiglio Economico e Sociale di approfondire i diversi aspetti e di riferire.

In Italia, nel 1951, era stato costituito il Comitato nazionale per la produttività.

Gli studi sul tema, però, avevano avuto taglio squisitamente economico: e non erano stati ancora individuati strumenti di misurazione utilizzabili nelle imprese.

Pagnano aveva affrontato lo studio della produttività in chiave aziendale, ed era pervenuto alla individuazione di una formula originale che consentiva di calcolare la produttività dell'impresa. Questo lavoro aveva contribuito a dargli notorietà non solo in Italia.

Tra Salzano e Pagnano non si stabilì il tradizionale rapporto professore – assistente, secondo gli schemi tipici dell'epoca, quanto piuttosto quello fra due Studiosi maturi che, frequentandosi, si scambiano idee, curiosità, esperienze e si influenzano reciprocamente.

Pagnano si considerava allievo di Aldo Amaduzzi, ma nel Suo pensiero scientifico era forte la presenza della scuola toscana, così come, dopo l'avvio della frequentazione con Salzano, appare evidente l'influenza esercitata da quest'ultimo. In questo caso però, come avrò modo di dire, l'influenza non è unidirezionale, quanto, piuttosto, reciproca.

Infatti, se consideriamo la produzione scientifica di entrambi gli studiosi nel periodo successivo all'avvio della loro frequentazione, notiamo una convergenza su temi di ricerca che è conseguenza dell'influenza reciproca di cui ho appena detto.

Ciò si evince dai titoli dei lavori pubblicati a partire dal 1957, ma soprattutto dal loro contenuto.

Proprio nel 1957, infatti, Pagnano pubblica una importante monogra-

fia sulla determinazione del costo di distribuzione nell'impresa mercantile. Commentando questo lavoro, Salzano lo accomuna al suo studio, apparso nello stesso anno, dal titolo "*L'attendibilità delle rilevazioni aziendali*"; e lo include tra le monografie "che direttamente o indirettamente sono indirizzate a contribuire alla più oculata direzione aziendale per la gestione delle imprese".

Nel 1959 Salzano, con il lavoro "*Le rilevazioni aziendali come strumento di controllo del processo produttivo e distributivo*", pone l'enfasi sulla pianificazione, e sottolinea che l'uso di questo strumento "comporta una revisione non solo dei tradizionali metodi di rilevazione, ma anche nuovi metodi di presentazione ed utilizzazione dei dati contabili".

Osserva al riguardo "... oggi che tale pianificazione è assunta, anche in Italia, ad inderogabile necessità dell'industria moderna di grandi e medie dimensioni, è necessario che la ragioneria appresti gli strumenti idonei alla valutazione analitica preventiva dei principali fenomeni aziendali. Le rilevazioni a quantità, preventive e consuntive, vanno ad assumere, fra l'altro, per le necessità della pianificazione e del conseguente controllo della stessa, un'importanza per lo meno pari a quella della rilevazione dei dati a valore, ed anche qui la ragioneria deve essere in grado di apprestare più idonei strumenti per fornire, unitamente ai dati a valore, dati quantitativi in stretto senso, che possano servire alla direzione aziendale per l'applicazione delle sue tecniche moderne".

Nello stesso anno Pagnano dà alle stampe uno studio dal titolo "*Sul contributo della ragioneria nella programmazione e nel controllo dell'efficienza aziendale*", nel quale sviluppa le indicazioni di Salzano. Nel pensiero di Pagnano la pianificazione assume un ruolo centrale, tanto da indurlo ad includere la relativa funzione nella definizione che Egli dà del concetto di azienda.

L'influsso del pensiero di Salzano emerge anche nel testo "*Lineamenti di Economia Aziendale*" nel quale Pagnano compendia e riepiloghe, secondo una visione unitaria, il contenuto di numerosi scritti precedenti.

In quest'opera Egli dedica un ampio capitolo alla configurazione dei costi e dei ricavi aziendali e all'utilizzo dell'analisi dei costi nelle scelte correnti di gestione, richiamando ampiamente i temi trattati da Salzano.

L'influsso traspare anche nella parte dedicata al capitale di funzionamento e al reddito, che Egli vede come due aspetti dello stesso fenomeno: la produzione aziendale. Anche se non adopera espressamente il termine "assegnazione" a proposito del reddito di esercizio, si rileva agevolmente che propende per questa impostazione, allorché sottolinea l'interdipendenza fra i valori attribuiti a queste due grandezze che si influenzano reciprocamente e sono l'una in funzione dell'altra.

L'influenza, però, non è unidirezionale. Non è casuale che dopo l'arrivo a Catania, Salzano si interessi allo studio della produttività e dedichi a questo tema due importanti lavori: il primo sui conti economici terminali e le determinazioni di produttività, pubblicato nel 1958 nella rivista *"Produttività"*, e il secondo, pubblicato nel 1963, sempre sulla stessa rivista, sulla produttività economica dell'impresa studiata attraverso particolari conti economici. Nello stesso arco di tempo, e sempre nella medesima rivista, Salzano pubblica altri due articoli sui costi che hanno attinenza col tema della produttività.

L'influenza reciproca è testimoniata anche dalla scelta dei temi di ricerca che autonomamente i due Studiosi fanno nel periodo successivo, quando Pagnano, vincitore di concorso a cattedra, lascia Catania. Mi riferisco ai lavori sul calcolo del valore di avviamento dell'impresa avviata, che entrambi sviluppano in chiave strettamente contabile negli anni '60 del secolo passato.

Salzano, con un articolo apparso sugli annali della Facoltà di Catania dal titolo *"Qualche considerazione sul problema del calcolo del valore dell'avviamento dell'impresa avviata"*, e Pagnano con uno studio *"Sul contributo contabile del grado di attendibilità del valore di cessione dell'azienda avviata"*, apparso negli scritti in memoria di Alberto Riparbelli.

Tra i due Studiosi si sviluppò anche un rapporto di amicizia fondato su valori comuni e sulla stima reciproca.

Pagnano riferiva con toni affettuosi che Salzano aveva paura dell'aereo e per questo raggiungeva Catania, muovendosi da Spoleto, dove manteneva la residenza, in treno. Ma nell'ultimo tratto del viaggio, quando doveva attraversare lo stretto di Messina, entrava in agitazione: la traversata lo preoccupava, specie se c'era tempo cattivo e mare agitato, perché aveva paura anche del mare.

Ora, quando si attraversa lo stretto di Messina non si ha neppure l'impressione di navigare. Si impiegano appena venti minuti e si utilizzano mezzi sicuri. Ogni giorno decine di migliaia di persone attraversano lo stretto nei due sensi; si parla di conurbazione fra le due città dello Stretto, Messina e Reggio Calabria. L'attraversamento è considerato un servizio metropolitano: è come quello dei vaporetto a Venezia. Raramente, quando le condizioni meteorologiche sono proibitive, viene sospesa qualche corsa.

Riferiva il Prof. Pagnano, che più di una volta, per sollevare Salzano dall'ansia della traversata, si inventò impegni professionali in Calabria, e si offrì di fare con Lui il viaggio da Catania a Villa s. Giovanni, per stargli vicino, distrarlo e dargli conforto.

In occasione della commemorazione del Prof. Pagnano, tenuta presso l'Università di Messina a un anno dalla Sua scomparsa, il Prof. Salzano partecipò con uno scritto per ricordare “l'amico caro e sincero, sempre pronto al sacrificio per arrivare a risolvere i problemi di tutti: amici, collaboratori, studenti”, e lo affidò al Prof. Gianfranco Cavazzoni.

CAPITOLO IV

*Sul grado di attendibilità dei valori
di bilancio nella teorica di Amedeo
Salzano*

Prof. Giuseppe Paolone

Ringrazio, innanzitutto, gli organizzatori del Convegno ispirato al ricordo del Prof. Amedeo Salzano nel trentennale dalla sua scomparsa; ringrazio, in particolare, il caro amico Gianfranco Cavazzoni che mi rivolge sempre una particolare attenzione nell'invitarmi a partecipare a incontri convegnistici qui a Perugia, nella sede che ci ha visti laureati in Economia e Commercio nello stesso periodo universitario.

Venendo al tema del mio intervento, che ho ritenuto di intitolare "*Sul grado di attendibilità dei valori di bilancio nella teorica di Amedeo Salzano*", mi preme innanzitutto sottolineare che ho avuto l'onore di conoscere il Prof. Salzano, ma purtroppo non di frequentarlo, perché quando Lui insegnava nell'Università "G. D'Annunzio" di Pescara, io ero studente di Economia e Commercio qui a Perugia; e, di seguito, quando Lui è passato a Perugia, io sono rientrato a Pescara come assistente del Prof. Aldo Amaduzzi.

Devo altresì dire che ciò che mi ha ulteriormente invogliato a indagare sull'opera di Amedeo Salzano (al riguardo lo ha fatto molto bene il Prof. Mari in occasione del venticinquennale della costituzione della Facoltà di Economia e Commercio di Perugia nel novembre del 1994) è stato proprio l'essersi, il Prof. Salzano, ispirato al mio Maestro, Prof. Amaduzzi, in relazione alla questione relativa all'elevato grado di incertezza e di probabilismo presente in ogni dato delle rilevazioni aziendali.

La mia riflessione ha origine dall'esame dell'opera di Amedeo Salzano del 1955 avente a oggetto lo "*Studio sull'attendibilità delle rilevazioni aziendali*", laddove l'Autore affronta, in modo organico, un argomento di rilevante importanza che ha prodotto, e continua a produrre, i suoi effetti sulla capacità informativa del bilancio di esercizio che, come noto, anche se si è ampliata nel tempo (a seguito di successive disposizioni normative che si sono avvicendate), non può considerarsi esaustiva, in considerazione della molteplicità degli interessi soggettivi (interni ed esterni) che confluiscono, assai spesso in modo confligente, sul documento contabile.

Nell'individuare sinteticamente le varie tappe normative che hanno contribuito a elevare la funzione informativa del bilancio, si ricorda che solo nel 1942 (entrata in vigore del codice civile) il bilancio di esercizio diventa un documento in grado di fornire informazioni utili ai destina-

tari finali; viene, infatti, per la prima volta, introdotta la disciplina del contenuto del bilancio (con il significato del solo stato patrimoniale) e dei criteri di valutazione delle voci in esso contenute.; e di ciò il Salzano si è occupato in diverse sue pubblicazioni.

Con la legge n. 216/1974, si assiste a una significativa trasformazione della materia bilancistica, dando dignità al conto economico che è stato per tanto tempo considerato un mero allegato al bilancio (stato patrimoniale) e disciplinando la relazione degli amministratori. Anche di questo si è occupato il Salzano nei suoi volumi del 1978 e 1980, rispettivamente ne: *“La contabilità nelle imprese, nella società e nelle cessazioni aziendali”* e *“Principi di ragioneria generale nelle imprese”*.

Il decreto n.127/1991 ha sostanzialmente modificato la materia del bilancio enunciando una serie di principi generali e redazionali; presentando nuovi schemi contabili e introducendo la nota integrativa, quale parte integrante del bilancio; ampliando i criteri di valutazione delle varie poste contabili e la relazione sulla gestione redatta dagli amministratori; fornendo, da ultimo, una informativa supplementare utile alla conoscenza dell'azienda nei vari settori di operatività; di tutto ciò non si è potuto occupare il Prof. Salzano essendo scomparso nel 1984; ma sicuramente avrebbe potuto dare un rilevante contributo, come aveva fatto in passato, perché questo era il suo più importante filone di ricerca.

Per completezza di discorso, alle disposizioni del decreto 127 ha fatto seguito la riforma del diritto societario (di cui al D.Lgs. n. 6/2003) e decreti successivi, che hanno affrontato, pur marginalmente, la materia del bilancio; e ancora la direttiva comunitaria del 20 giugno 2013, che dovrà essere recepita entro il 20 luglio 2015, apportatrice di ulteriori modifiche al bilancio, ancorché non rilevanti.

In ambito economico-aziendale la dottrina ha sempre sostenuto la necessità che il bilancio fosse composto da una pluralità di documenti, idonei a esercitare una efficace azione informativa; e ciò, anche quando la normativa del 1942 relegava il conto economico al ruolo di semplice allagato al bilancio, la dottrina aziendale, tra cui il Salzano, sottolineava che il documento contabile dovesse principalmente esprimere il reddito di periodo nella sua graduale composizione immettendo tutte le voci economiche che concorrevano alla sua determinazione (conto economico a “costi, ricavi e rimanenze”); questione che il legislatore dell'epoca non si era neanche posto.

In definitiva, sotto il profilo giuridico, il bilancio di esercizio ha subito nel tempo diversi e profondi cambiamenti che hanno elevato sensibilmente la sua capacità di fornire informazioni necessarie e utili a una

sempre più ampia categoria di soggetti interessati; ciò nonostante, esso non è ancora in grado di fornire un quadro esaustivo di informazioni per due ordini di motivi: innanzi tutto perché esso presenta dei limiti, allo stato insuperabili, nell'evidenziare alcune risorse aziendali che non sono per loro natura quantizzabili, vale a dire esprimibili attraverso quantità-monetarie; e anche perché si è nel tempo ampliata in modo sensibile la massa di soggetti destinatari dell'informazione societaria, interessati alla conoscenza degli accadimenti aziendali trascorsi e di quelli di immaginabile futura verifica.

Tornando all'argomento che mi sono assegnato, e che l'amico Cavazzoni ha condiviso, che è quello della "attendibilità" dei valori di bilancio secondo l'impostazione di Amedeo Salzano (termine che il legislatore avrebbe dovuto usare in sostituzione del termine "verità") è il caso di precisare, innanzi tutto, che il Maestro aveva preliminarmente assegnato alla ragioneria il compito della "interpretazione dei fenomeni economici", dopo la fase della relativa rilevazione; e che, di seguito, aveva esteso il campo di indagine anche al "grado di attendibilità" dei dati rilevati in contabilità e dei valori iscritti in bilancio.

Sul grado di incertezza insito in ogni fatto amministrativo oggetto di rilevazione, il Salzano ritenne che fosse necessario individuare le cause dell'incertezza, per cercare di rimuoverle e per dare alla stessa una misurazione quantitativa; dimostrando, così come fece il Prof. Amaduzzi, da cui ha avuto sull'argomento l'ispirazione, di considerare il grado di relativismo e di probabilismo del linguaggio numerico.

Il numero, quale unità monetaria che misura grandezze economiche di natura diversa e in tempi diversi (rivolta anche a tempi futuri), è soggetto a variazioni nel rapporto con i beni con cui può essere scambiato: ecco quindi la prima causa di relativismo e di probabilismo dei valori di conto e dei valori di bilancio individuata dal Salzano e ripresa, di seguito, da altri Maestri che ne hanno effettuato opportuni approfondimenti.

I progetti si elaborano e il bilancio viene costruito con numeri esprimenti grandezze, nella probabilità degli accadimenti di incerta condizione, sia del tempo presente nel quale i progetti si formano, sia del tempo futuro nel quale si prospettano. Al riguardo il Salzano, nel trattare i dati storici insieme a quelli prospettici, si sofferma a rilevare come i dati storici sono, almeno in parte, dati prospettici, in quanto la loro rilevazione richiede il ricorso a ipotesi, congetture, previsioni; di converso, il calcolo dei dati prospettici risulta effettuato sul fondamento di dati storici.

Il fattore tempo introduce, a suo dire, elementi di variabilità, atteggiandosi in modo diverso a seconda del tipo di rilevazione, storica e pro-

spettica, da realizzare; con la conseguenza che, quando si tratta di dati storici, il grado di attendibilità delle rilevazioni è tanto più elevato quanto più lungo è il tempo al quale il dato fa riferimento; per i dati prospettici, invece, il grado di attendibilità è tanto più elevato quanto più breve è il periodo di tempo a disposizione; se si tratta, infine, di dati preventivi, essi acquistano più fondato significato quanto più lungo è il periodo al quale si riferiscono.

Un aspetto importante dell'indagine condotta dal Salzano è rappresentato dal grado di attendibilità dei valori assegnati ai singoli elementi del capitale rispetto al valore riferibili allo stesso nella sua globalità. Sostiene, al riguardo, che il valore dei singoli componenti è funzione del valore del complesso e che, tuttavia, non è possibile esprimere un giudizio di attendibilità della misura del capitale nei confronti di quella dei componenti, perché l'attendibilità di questi ultimi è riflessa nel capitale che esprime l'unità e i vincoli di complementarità; il tutto in un clima di arbitrio del soggetto chiamato a valutare gli elementi del capitale nei limiti indicati dalla politica di bilancio.

Ma l'arbitrarietà è pregnante, aggiunge il Salzano, anche e principalmente quando si tratta di assegnare un valore al reddito di periodo, la cui conoscenza è richiesta dalla pratica aziendale e dalle disposizioni normative. E ciò per le insopprimibili incertezze insite nella individuazione dei costi e dei ricavi di competenza del reddito di esercizio, per la confluenza di componenti reddituali provenienti dal passato, di componenti reddituali da rinviare al futuro e di componenti reddituali da anticipare al presente; con la conseguenza, a Suo dire, che la misura del reddito di periodo non riveste un significato pratico, "è una cifra vuota di contenuto".

I criteri di valutazione "astrattamente scientifici", continua il Maestro, possono essere accolti solo quando, tra di loro combinati, garantiscano la redditività della futura gestione, entro prestabilite misure; con la conseguenza che viene a svuotarsi il concetto della rilevazione oggettiva del reddito basato su dati storici e viene individuata una zona di indeterminazione del valore attribuibile al capitale nel suo complesso, il cui limite superiore è segnato dal valore capace di assicurare ai futuri esercizi un reddito adeguato, mentre il limite inferiore tende a coincidere con il valore di liquidazione; entro il campo segnato dai due confini è contenuto l'arbitrio del valutatore.

Conclude il Salzano che comunque le rilevazioni aziendali sono utili, in quanto "è necessario appagarsi del relativo quando è vana la ricerca dell'assoluto"; ma anche perché si è in grado di apprezzare il probabile errore contenuto nei dati rilevati.

Il Salzano affronta poi, in altra sua pubblicazione (*“Contributo critico alle analisi di bilancio delle imprese”*, risalente al 1939), l'utilità, ai fini della concessione di un credito a una data impresa, delle analisi di bilancio, nel determinare la prospettica capacità della stessa di mantenere, migliorare o ripristinare le sue instabili condizioni di equilibrio. Qui il Salzano ha immaginato che il bilancio interno, non avendo il documento contabile ricevuto all'epoca un suo inquadramento giuridico (la normativa del codice di commercio richiedeva soltanto l'indicazione distinta del capitale sociale realmente esistente e dei versamenti effettuati, per cui i prospetti contabili venivano redatti in modo sommario, senza rappresentare idonei strumenti informativi), potesse essere un utile strumento per determinare la convenienza a concedere credito a quella data impresa.

Evidenzia però i limiti delle analisi di bilancio nel momento in cui sostiene che è necessario conoscere in profondità i vari aspetti della gestione e i criteri che hanno ispirato il redattore nella composizione dei valori di bilancio, in quanto non è quest'ultimo, ma le previste, e quindi presunte, situazioni economica e finanziaria che vengono ritenute strumenti utili per valutare la capacità prospettica, a fini meritori, della concessione del credito.

Da qui la critica, mossa dallo stesso Autore, sul significato e sull'importanza dei flussi informativi ottenibili dalla elaborazione degli indici di bilancio. Analizza, in proposito, il *current ratio*, vale a dire il rapporto tra le attività correnti (disponibili) e le passività estinguibili, sostenendo che tale coefficiente non è idoneo a rappresentare il grado di liquidità delle attività, né il grado di esigibilità delle passività a breve. Il rapporto indica una liquidità attuale che non ha alcun significato in relazione alla realtà aziendale, dovendo prescindere dalle manifestazioni finanziarie, dai risultati economici attuali e prospettici, dai tempi di manifestazione delle disponibilità e delle esigibilità, dalla dinamica della gestione futura.

Tale critica si estende a tutti gli altri indici, “scarsi di contenuto e facilmente ingannevoli”, anche se idonei a “sbalordire il lettore”. Essa si conclude sostenendo che una indagine più utile sarebbe quella che miri ad accertare se i criteri ispiratori della formazione del bilancio siano idonei a preservare la futura corrente reddituale, quale indice di una sana politica aziendale; ne consegue che i vari giudizi esprimibili dalla elaborazione di indici disgiunti non hanno efficacia, in quanto non viene effettuata una valutazione complessiva e coordinata della dinamica gestionale nei suoi aspetti finanziari ed economici.

La conclusione finale del lavoro sul grado di attendibilità delle informazioni ottenibili da un bilancio di esercizio, è incentrata appunto sulla scarsa significatività degli indici considerati isolatamente, senza poter essere efficacemente impiegati per svolgere una indagine sul futuro aziendale, in quanto circoscritti all'analisi degli accadimenti storici e, in parte, di quelli attuali.

Il giudizio del Salzano circa l'attendibilità delle analisi dei dati di bilancio risulta, in definitiva, essere non positivo (e forse è stato uno dei primi a sostenerlo), soprattutto se tali analisi (prettamente contabili), non vengono integrate da rilevazioni extracontabili di tipo matematico-statistico che, attraverso l'elaborazione di tabelle, grafici, equazioni, ecc., concorrono ad ampliare la funzione informativa del bilancio.

In sintesi, i punti fondamentali che caratterizzano il pensiero del Maestro nel lavoro preso in esame, sono i seguenti;

- usa il termine “attendibilità”, con un grado più o meno elevato, e non “verità”, così come viceversa ha fatto più volte il legislatore nella emanazione delle norme disciplinanti la materia del bilancio; e ciò in quanto Lui è consapevole del fatto che non esiste una verità oggettiva, data la rilevante incidenza di grandezze esprimenti valori stimati e congetturati;

- assegna alla ragioneria il compito della “interpretazione” dei dati aziendali, oltre che della relativa rilevazione; con estensione del campo di indagine al grado di attendibilità dei dati e dei valori di bilancio;

- si pone il problema di individuare le “cause dell'incertezza”, per rimuoverle e per tentarne una misurazione, considerando così il grado di relativismo e di probabilismo del linguaggio numerico (come fece Aldo Amaduzzi, affermando che la teoria e il calcolo delle probabilità avvalorano i principi della economia aziendale e della ragioneria, che si basano sulla logica dell'incerto e non sulla logica del determinismo);

- è continuamente presente nel Salzano il “probabilismo degli accadimenti di incerta condizione”, sia nel tempo attuale che in quello prospettico;

- si sofferma ad analizzare il “grado di attendibilità” dei valori assegnati ai singoli elementi del capitale rispetto al suo valore globale, sostenendo che il valore dei singoli componenti è funzione del valore del complesso (collegamento tra il capitale di funzionamento e il capitale economico);

- aggiunge che “l'arbitrarietà” è maggiore se il riferimento va al reddito di periodo per ovvie ragioni legate alle difficoltà insite nella determinazione della competenza economica (per l'incidenza di grandez-

ze provenienti dal passato, per quelle rinviabili al futuro e per quelle provenienti dal futuro); per cui il reddito è “una cifra vuota di contenuto”;

– affronta, da ultimo, il tema delle “analisi di bilancio” a fini di concessione di credito, sottolineando i limiti insiti nella elaborazione degli indici, in quanto rapporti desumibili dalle analisi contabili, specie se non sono accompagnate dalle rilevazioni extracontabili, basate su equazioni, grafici e tabelle, che rappresentano i tipici strumenti delle discipline quantitative (la matematica e la statistica).

Ma l'importanza del pensiero del Salzano, desumibile anche dagli altri Suoi lavori, risiede nel fatto che Lui ha posto le basi (che avrebbe sicuramente sviluppato, se avesse potuto continuare a dare i contributi richiesti dalla comunità scientifica) per utili approfondimenti sulle tematiche del bilancio di esercizio, quale strumento idoneo a svolgere quella funzione informativa, con tutti i limiti insiti nella sua natura, richiesta da una massa, sempre più ampia e interessata, di soggetti interni, esterni ed estranei all'azienda, al fine di ottenere dati e notizie dal documento contabile, in linea con l'esigenza di migliorare, o quanto meno di mantenere, le condizioni di equilibrio, fortemente perturbate dall'azione negativa di fattori ambientali esterni all'azienda.

Così, nel sottolineare più volte il grado di incertezza insito in ogni fatto amministrativo, e quindi nei risultati gestionali, ha avviato un processo che ha condotto alla creazione di una “teoria della probabilità”, considerata parte della teoria della conoscenza, consistente nel modo in cui si percepisce l'incertezza e quello in cui viene elaborato il rischio nei processi decisionali.

Il successo di un'azienda viene assai spesso giudicato sulla base dei risultati raggiunti, senza tenere conto del ruolo che riveste la “casualità” nel raggiungimento di tali risultati, in assenza della quale, le variabili aziendali agirebbero in modo deterministico sulle instabili condizioni di equilibrio.

La casualità, logica conseguenza della complessità, a cui si accompagna la caoticità, rappresenta, in definitiva, una importante variabile nello studio dell'economia dell'impresa proiettata al perseguimento di obiettivi di equilibrio generale. Su queste tematiche, il Salzano, unitamente ad altri Maestri dell'economia aziendale e della ragioneria, ha messo il seme che ha dato origine a successivi studi e approfondimenti, tutt'ora in corso di espletamento.

Il Salzano analizza ancora il “fattore tempo”, introducendo elementi di variabilità in relazione alla storicità e alla attualità dei dati, nonché alla previsione di dati di futura probabile verifica. In particolare,

sostiene che i dati storici vengono proiettati in futuro, in quanto la loro rilevazione richiede il ricorso a ipotesi, stime, congetture; anticipando così quanto sostenuto dall'attuale legislatore (e non dai precedenti), che invita gli amministratori, nella composizione del bilancio, a ispirarsi a criteri di valutazione che tengano conto della prospettiva di funzionamento dell'azienda.

Riguardo, infine, agli indici di bilancio (pur finalizzati alla concessione del credito), il Salzano, nell'evidenziarne il significato e i limiti connessi al fatto che, così operando, non viene indagata la dinamica gestionale nei suoi interrelati aspetti, compie una accurata critica che si traduce nella scarsa attendibilità delle informazioni, per elevare la quale ritiene necessario il ricorso alle rilevazioni extracontabili (matematico-statistiche), a integrazione di quelle contabili offerte dalla ragioneria.

Da quanto affermato dal Salzano in merito ai limiti espressi dalle indagini condotte in termini di rilevazioni contabili, e quindi ai limiti delle rappresentazioni quantitative (contabili ed extracontabili) insiti nell'espletamento della funzione informativa del bilancio, il Maestro apre la strada allo studio delle "descrizioni qualitative" dei fenomeni aziendali che, unitamente alle rilevazioni contabili ed extracontabili, concorrono a definire il sistema degli strumenti integrati di rilevazione aziendale. Tali descrizioni qualitative, con diverso peso e diversa incisività, concorrono a elevare il livello di conoscenza e di comprensione, lasciando poco spazio alla immaginazione e al casualismo, che rappresentano, comunque, elementi importanti che concorrono a decretare il successo aziendale.

Il Salzano, nelle Sue opere, fa chiaramente intendere quali siano i limiti della funzione informativa aziendale e, quindi, della necessità di ricorrere ad altri strumenti integrativi idonei a elevare la capacità informativa del bilancio. Tra di essi, la necessità di dover continuamente modificare i flussi informativi a causa delle sopravvenute modifiche ambientali e delle mutate condizioni di funzionalità aziendale; e ancora, l'ampia discrezionalità concessa ai valutatori delle poste di bilancio, con la conseguenza che il bilancio non sembra essere in grado di fornire dell'azienda una rappresentazione vera e reale; la difficoltà, inoltre, di effettuare utili comparazioni spaziali e temporali tra realtà aziendali operanti ormai in mercati globalizzati; a ciò aggiungasi la cadenza temporale, normalmente non breve, di trasmissione dei messaggi informativi, con sensibile ritardo rispetto al momento di manifestazione degli eventi che hanno originato il flusso comunicazionale.

Ma il limite più significativo è rappresentato dalla difficoltà di evi-

denziare gli aspetti qualitativi della gestione aziendale, non traducibili in grandezze quantitative e, pertanto, non concorrenti alla composizione dei flussi comunicazionali: sono le cosiddette “risorse intangibili e invisibili”, che presentano notevole importanza nella definizione di un quadro informativo che sia rappresentativo di una fedele realtà aziendale; svolgendo così una funzione integrativa a quella offerta dalle rappresentazioni quantitative, contabili ed extracontabili. Di ciò si è occupato, in particolare Aldo Amaduzzi, attraverso i suoi “profili d’impresa”.

Massima: La bravura e l’intelligenza di un Maestro non si evincono solo da ciò che dice e presenta nei suoi scritti, ma anche e principalmente in ciò che fa intendere; la bravura e l’intelligenza di un Allievo risiedono nel cogliere il seme dell’intendimento per svilupparlo convenientemente. Il Salzano ha lasciato diversi semi raccolti e sviluppati dai suoi Allievi e avrebbe potuto continuare a seminare se non ci avesse lasciati all’età di 76 anni.