

Collana di Ragioneria ed Economia Aziendale – Open Access

Collana della Società Italiana dei Docenti di Ragioneria e di Economia Aziendale (SIDREA)

Direzione: Stefano Marasca (Università Politecnica delle Marche)

Comitato Scientifico: Stefano Adamo (Università del Salento); Luca Bartocci (Università di Perugia); Adele Caldarelli (Università di Napoli Federico II); Bettina Campedelli (Università di Verona); Nicola Castellano (Università di Pisa); Vittorio Dell'Atti (Università di Bari); Francesco De Luca (Università di Chieti-Pescara); Anna Maria Fellegara (Università Cattolica – Piacenza); Raffaele Fiorentino (Università di Napoli Parthenope); Francesco Giunta (Università di Firenze); Alberto Incollingo (Università della Campania); Giovanni Liberatore (Università di Firenze); Andrea Lionzo (Università Cattolica – Milano); Rosa Lombardi (Università di Roma La Sapienza); Luciano Marchi (Università di Pisa); Riccardo Mussari (Università di Siena); Paola Paoloni (Università di Roma La Sapienza); Stefania Veltri (Università della Calabria).

SIDREA è l'associazione scientifica dei docenti di Ragioneria e di Economia aziendale inquadrati nel settore scientifico-disciplinare SECS-P/07. L'associazione è stata costituita nel 2005 allo scopo di promuovere lo sviluppo della base scientifica, della cultura economico-aziendale e dei principi di buon governo delle aziende di ogni tipo: dalle imprese alle aziende non-profit; dalle aziende private alle amministrazioni pubbliche; dalle piccole e medie imprese alle grandi imprese; dalle aziende familiari alle reti d'impresa.

La Collana pubblica studi e ricerche realizzati nell'ambito dei Gruppi di Studio SIDREA sulle tematiche di rilevante interesse teorico e applicativo nell'area della Ragioneria e dell'Economia Aziendale. L'obiettivo è quello di sviluppare sia modelli teorici sia applicazioni, in rapporto alle teorie economico-aziendali ed alla prassi delle aziende e della professione, sulle specifiche tematiche di riferimento dei gruppi di studio:

- Bilancio e principi contabili;
- Comunicazione non finanziaria;
- Governance e Controlli interni;
- Linee guida per il Controllo di gestione;
- Contabilità pubblica;
- Valutazione d'azienda;
- Diagnosi precoce della crisi d'impresa;
- Capitale intellettuale, Smart Technologies e Digitalizzazione;
- Studi di Genere.



Il presente volume è pubblicato in open access, ossia il file dell'intero lavoro è liberamente scaricabile dalla piattaforma **FrancoAngeli Open Access** (<http://bit.ly/francoangeli-oa>).

FrancoAngeli Open Access è la piattaforma per pubblicare articoli e monografie, rispettando gli standard etici e qualitativi e la messa a disposizione dei contenuti ad accesso aperto. Oltre a garantire il deposito nei maggiori archivi e repository internazionali OA, la sua integrazione con tutto il ricco catalogo di riviste e collane FrancoAngeli massimizza la visibilità, favorisce facilità di ricerca per l'utente e possibilità di impatto per l'autore.

I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: www.francoangeli.it e iscriversi nella home page al servizio "Informatemi" per ricevere via e-mail le segnalazioni delle novità.

ANALISI, MISURAZIONE E GESTIONE DEI COSTI

**Contesti e approcci emergenti
nello studio dei costi**

a cura di

**Riccardo Giannetti
Andrea Tenucci**



**Società Italiana di Ragioneria
e di Economia Aziendale**

FrancoAngeli

OPEN  ACCESS

Copyright © 2020 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

Pubblicato con licenza *Creative Commons Attribuzione-Non Commerciale-Non opere derivate*
4.0 Internazionale (CC-BY-NC-ND 4.0)

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.it>

9. LA PROGETTAZIONE DI STRUMENTI DI REPORTING NELLE PICCOLE IMPRESE IN CRESCITA

di Rosa Alba Miraglia, Antonio Leotta e Carmela Rizza*

9.1. Introduzione

Il processo di progettazione di strumenti di *reporting* a supporto del controllo di gestione non consiste nel mero adattamento di metodologie già esistenti ma è frutto di un processo di apprendimento e di revisione che coinvolge sia il progettista sia gli utenti di tali strumenti. Questo processo di apprendimento è ancora più critico se il progettista è un consulente esterno all'impresa, e deve quindi interpretarne i fabbisogni informativi e di controllo. Quando il contesto aziendale è rappresentato da una piccola impresa che ha avviato un percorso di crescita interna, l'attitudine del consulente esterno ad interpretare i suddetti fabbisogni si basa molto sulla capacità di comunicazione e di apprendimento di tutti gli attori coinvolti.

Il capitolo si propone di evidenziare come il processo di progettazione di strumenti di *reporting* non sia limitato al contributo di competenze tecniche, aventi ad oggetto la scelta di metodologie di calcolo e di elaborazione e condivisione delle informazioni, ma coinvolga anche aspetti di natura sociale inerenti alle interazioni tra i diversi soggetti che utilizzeranno i report.

Pertanto, la progettazione del *reporting* richiede un preordinamento non solo di un momento meramente tecnico, riguardante la produzione delle informazioni, che connette le metodologie di calcolo dei costi e i caratteri dei flussi informativi ai relativi obiettivi conoscitivi, ma anche di un momento sociale, riguardante l'utilizzo delle informazioni da parte dei relativi destinatari, che coinvolge processi di interazione e comunicazione tra gli stessi. Legati rispettivamente alla produzione e all'uso delle informazioni, il momento

* Sebbene frutto di un lavoro comune, ai fini redazionali i paragrafi sono da attribuire come segue: a Miraglia R.A. il paragrafo 9.2; a Leotta A. i paragrafi 9.1 e 9.3; a Rizza C. i paragrafi 9.4, 9.5 e 9.6.

tecnico e quello sociale si presentano interdipendenti. Il lavoro, infatti, mostrerà l'unitarietà di tali momenti evidenziando come il processo di progettazione del *reporting* avvenga attraverso strette interazioni tra competenze tecniche ed esigenze sociali che, dopo una ricognizione dei problemi da affrontare, sfociano nella definizione dei fabbisogni informativi e delle proposte volte a soddisfarli. Infine, il capitolo mostrerà la natura dinamica del processo di progettazione, caratterizzato da una revisione dei fabbisogni informativi a seguito di un primo utilizzo delle informazioni prodotte in fase di implementazione degli strumenti di *reporting*.

Le caratteristiche gestionali delle piccole imprese rendono l'interpretazione del processo di progettazione di strumenti di *reporting*, proposta in questo lavoro, particolarmente appropriata rispetto alla centralità della figura dell'imprenditore e all'intensità dei rapporti professionali e personali che contraddistinguono queste imprese.

Le argomentazioni teoriche, sviluppate secondo una prospettiva interpretativa, costituiscono la chiave di lettura per lo studio di un caso aziendale che ha visto alcuni dei co-autori coinvolti nel processo di progettazione di strumenti di *reporting*. Seguendo l'approccio della ricerca-intervento, il caso metterà in luce l'attitudine dei ricercatori a modificare la realtà aziendale sviluppando e implementando degli strumenti di *reporting* che assistano l'imprenditore e i collaboratori nei principali fabbisogni informativi e di controllo. Inoltre, il caso metterà in luce la natura dinamica del processo di progettazione, evidenziando in che modo l'utilizzo dei *report* proposti determini una ridefinizione dei fabbisogni informativi che riattivano ulteriori interventi di progettazione.

Il lavoro contribuisce alla letteratura sul controllo di gestione nelle piccole imprese, ancora limitata, rappresentando i principali nessi tra le caratteristiche gestionali delle piccole imprese e il processo di sviluppo e funzionamento degli strumenti di *reporting*. Un ulteriore contributo investe gli studi sulla progettazione dei sistemi informativi, e deriva dalla utilità della prospettiva interpretativa nell'evidenziare la natura dinamica del processo di progettazione, conseguenza dell'unitarietà dei momenti di produzione e utilizzo delle informazioni che costituiranno gli output degli strumenti di *reporting*.

Il lavoro è strutturato nel modo seguente. Il paragrafo 9.2 discute delle caratteristiche gestionali delle piccole imprese ai fini del controllo di gestione. In questo paragrafo la discussione è di carattere più generale riguardando il controllo di gestione, mentre i paragrafi successivi si focalizzano su uno dei principali strumenti del controllo cioè il *reporting*. Il paragrafo 9.3 delinea gli aspetti tipici del processo di progettazione degli strumenti di

reporting, mentre nei paragrafi 9.3.1 e 9.3.2 si giustifica l'appropriatezza della prospettiva interpretativa ai fini dell'analisi dinamica del processo di progettazione degli strumenti di *reporting*. Dopo la descrizione della metodologia della ricerca, data al paragrafo 9.4, il paragrafo 9.5 tratta il caso studio e la relativa interpretazione. Infine, il paragrafo 9.6 accoglie le riflessioni conclusive.

9.2. Caratteristiche gestionali delle piccole imprese e controllo di gestione

Gli strumenti di controllo di gestione applicati alle piccole imprese sono influenzati dalle caratteristiche gestionali proprie di questa classe di imprese.

Si esaminano le più significative caratteristiche gestionali che, con peso diverso nei casi concreti, sono "comuni" alla maggior parte delle piccole imprese e che si ritiene influenzino le scelte relative agli aspetti di struttura e di processo dei loro sistemi di controllo. L'approccio che si segue, pertanto, non ricerca elementi di distinzione all'interno delle piccole imprese (Marchini, 1987), ma piuttosto fattori che le assimilano. Tra i vari schemi definitivi formulati dalla dottrina (Arcari, 2004) in questo lavoro si fa riferimento a quello proposto da Ciambotti (1984), in parte integrato da Miraglia e Leotta (2018), secondo il quale le caratteristiche gestionali delle piccole imprese sono riferibili: alla figura dell'imprenditore, alla struttura dell'impresa e, infine, ai rapporti tra impresa ed ambiente.

La figura dell'imprenditore, nelle piccole imprese, quasi sempre assume il duplice ruolo di proprietario e massimo organo di governo aziendale. La concentrazione in un'unica figura della proprietà e del governo economico influenza, innanzitutto, lo *stile di direzione* adottato dall'imprenditore che, nella maggior parte dei casi, è di tipo accentrato. Ne consegue che, nelle imprese in esame in genere gli strumenti di controllo sono subordinati alle esigenze decisionali dell'imprenditore, che pertanto disegna l'attività di amministrazione e di controllo a supporto delle decisioni (strategiche ed operative) che deve prendere. L'adozione di uno stile accentrato va bene se l'impresa ha una modesta complessità gestionale. Se il grado di tale complessità aumenta in modo costante, lo stile accentrato rappresenta invece un limite. L'imprenditore ha, infatti, un fabbisogno informativo più articolato dovendo supportare le varie decisioni che egli stesso deve prendere o quelle che ha delegato ai soggetti che hanno responsabilità di gestione.

Altro aspetto influente è costituito dalle *carenti competenze aziendali* dell'imprenditore. Le piccole imprese si caratterizzano per la presenza

di un'unica cultura, che deriva dalla formazione dell'imprenditore, in genere orientata alla produzione o alla commercializzazione (Coda, 1988). L'imprenditore, non possedendo specifiche competenze tecnico-contabili, non applica i criteri di razionalità economica, non ricerca l'efficienza nella gestione ed esternalizza i processi amministrativi (rilevazioni contabili, redazione dei bilanci) a consulenti esterni. Solo in presenza di un alto grado di complessità gestionale e quindi di un fabbisogno informativo più ampio, egli internalizza i servizi amministrativi prima esternalizzati, poi quelli collegati alla pianificazione e al controllo di gestione (contabilità analitica, piani, budget, *report*).

Un ulteriore aspetto condizionante è la *commistione tra il patrimonio personale dell'imprenditore e quello della sua azienda*, che deriva dalla coincidenza tra proprietà e direzione presente in tale realtà. Questa situazione comporta, innanzitutto, la necessità di dare significato ai valori di bilancio inficiato dall'influenza della normativa fiscale sulla contabilità generale. Per ridurre il carico impositivo l'imprenditore, ad esempio, addossa all'azienda spese-investimenti effettuati per le esigenze personali dei membri della propria famiglia. Inoltre, in tali aziende prevale una cultura che ostacola la comunicazione di informazioni e spesso, proprio per la commistione tra patrimonio aziendale e patrimonio personale dell'imprenditore, rende difficile corretti rapporti tra quest'ultimo ed i propri collaboratori. Per la maggior parte degli imprenditori è infatti impensabile che terze persone abbiano accesso ai dati economici della propria azienda. Questa riservatezza interna ostacola l'utilizzo del controllo di gestione.

La struttura dell'impresa viene osservata, invece, esaminando la struttura organizzativa, la struttura tecnico-contabile e la struttura finanziaria.

Tra le caratteristiche gestionali connesse alla struttura organizzativa che influenzano gli strumenti di controllo di gestione si fa riferimento innanzitutto alla *carenza di competenze manageriali*. Nelle piccole aziende, il più delle volte, i collaboratori dell'imprenditore non sono in grado di assumersi responsabilità. Vengono così meno i pilastri su cui si regge il controllo di gestione, cioè la delega ed il coinvolgimento nella gestione dei principali collaboratori dell'imprenditore (Branciarì, 1996; Ciambotti et al., 2012; Cesaroni e Consoli, 2015; Palazzi et al., 2019). Inoltre, la carenza in esame influenza negativamente anche lo sviluppo in azienda di una cultura che basi le decisioni sull'analisi razionale di un insieme di informazioni economiche. Tale cultura richiede che l'imprenditore ed i suoi collaboratori siano in grado di interpretare il "linguaggio dei numeri", in particolare l'evoluzione della dinamica dei valori di bilancio o il peso da attribuire agli scostamenti che si manifestano in certe attività. Tale cultura si distingue da quella più

tradizionale delle piccole imprese, che invece basa le decisioni su spinte emotive ed intuitive.

L'*esistenza di rapporti informali* - causata dal ridotto numero di persone occupate, dalla mancanza di barriere gerarchiche e dalla presenza di rapporti diretti tra l'imprenditore ed i suoi collaboratori - può inoltre ostacolare il funzionamento degli strumenti di controllo per il mancato ricorso al meccanismo della delega. Altri impedimenti si presentano se il controllo viene percepito come verifica del lavoro svolto ed il conseguimento degli obiettivi è collegato al premio per l'impegno manifestato dai singoli dipendenti.

Si pensi, infine, al *basso turnover* dei collaboratori dell'imprenditore. La presenza di personale che opera da lungo tempo in azienda può rappresentare un ostacolo all'impiego degli strumenti di controllo, che richiede un'incisiva variazione nello stile di direzione. Infatti, lo stile di direzione esistente all'inizio del processo di crescita dell'impresa prevede, in genere, criteri di valutazione delle prestazioni basati su contatti personali, che premiano la fedeltà ed il rispetto degli ordini assegnati. Il controllo di gestione richiede, invece, ai collaboratori un atteggiamento che premia la professionalità, la creatività, lo spirito di collaborazione e di iniziativa.

Tra le caratteristiche gestionali influenti connesse alla struttura tecnico-contabile si annovera, innanzitutto, la *flessibilità operativa*, cioè la capacità di adeguarsi tempestivamente alle variazioni ambientali. Tale flessibilità richiede, però, un costante cambiamento ad esempio nelle modalità di svolgimento del processo produttivo. Gli strumenti di controllo di gestione devono accompagnare tali cambiamenti ed acquisire caratteristiche di adattabilità ai mutamenti del contesto in cui opera l'impresa.

Si pensi anche all'abitudine delle piccole imprese ad operare *ai limiti della soglia di saturazione della capacità produttiva*, causando rigidità strutturale (Welsh e White, 1981). La propensione al pieno utilizzo della capacità produttiva disponibile rende significative le decisioni di ampliamento o riduzione della gamma dei beni offerti oppure di incremento o decremento dei volumi produttivi, per le influenze prodotte sui costi medi unitari ed in relazione al rapporto tra costi fissi e variabili. Per assumere tali decisioni sono necessarie informazioni analitiche e tempestive.

Infine, le caratteristiche gestionali connesse alla struttura finanziaria della piccola impresa si osservano innanzitutto nella situazione di *sottocapitalizzazione* in cui, in genere, si trovano tali imprese, influenzate nella loro crescita dalla presenza di uno o pochi soggetti titolari del capitale di rischio, che non sono disposti ad allargare la compagine sociale. L'adozione del modello di proprietà chiusa del capitale di rischio porta spesso queste imprese ad avere strutture finanziarie sbilanciate sull'indebitamento, sia bancario che

commerciale. Tale modello consente, da un lato, all'imprenditore-proprietario di avere il pieno controllo dell'impresa, di disegnare la struttura aziendale in funzione dei suoi valori e degli interessi suoi e della famiglia ma, dall'altro lato, non permette di realizzare una gestione orientata verso obiettivi economici, propri dell'istituto aziendale. Le situazioni appena descritte possono costituire alcune cause che portano all'adozione di strumenti di controllo di gestione nelle piccole realtà aziendali.

Inoltre, la *scarsa disponibilità di risorse finanziarie* può impedire all'imprenditore sia di introdurre in azienda manager non proprietari cui affidare le responsabilità operative di gestione ed il funzionamento degli strumenti di controllo sia di investire in formazione e in tecnologie informatiche. La carenza in esame se da una parte rappresenta un limite all'impiego del controllo di gestione, dall'altra ne rafforza la necessità per la programmazione del fabbisogno e per il controllo sull'efficienza dell'impiego (Arcari, 2004).

I rapporti impresa-ambiente, infine, sono influenzati dalle ridotte dimensioni dell'impresa, che opera in un ambiente altamente dinamico. In genere, tale impresa, non potendo condizionare a proprio vantaggio il sistema competitivo ma possedendo proprie competenze, attua strategie di focalizzazione posizionandosi in determinate nicchie di mercato. In tale contesto, il controllo di gestione è rivolto sia al monitoraggio degli attori del sistema competitivo (imprese concorrenti, clienti e fornitori) sia ai cambiamenti che intervengono nella politica economica del paese, nella normativa e politica fiscale, ecc. i cui effetti influenzano l'economicità delle piccole imprese. L'impiego di strumenti di controllo per l'analisi dell'ambiente riduce alcuni limiti nella gestione delle imprese di dimensioni minori. Nella cultura dell'impresa rafforza infatti la consapevolezza dell'azienda circa il ruolo assunto dai processi produttivi nelle operazioni di gestione esterna, anche per quanto riguarda la remunerazione dei fattori produttivi impiegati.

9.3. Gli aspetti tipici del processo di progettazione di strumenti di *reporting*

La discussione generale svolta nel paragrafo precedente, avente ad oggetto il nesso tra le caratteristiche gestionali delle piccole imprese e gli strumenti di controllo di gestione, costituisce il contesto entro cui orientare l'esame dei processi di introduzione degli strumenti di *reporting* a supporto del controllo di gestione nella stessa tipologia di impresa.

Nelle piccole imprese l'attenzione sugli strumenti di *reporting* si giustifica proprio perché a tali strumenti è riconosciuto in dottrina il ruolo di

fornire in modo sistematico informazioni sull'andamento della gestione per supportare i processi decisionali a vari livelli organizzativi e agevolare il coordinamento e il controllo (Anthony, 1965; Brunetti, 1979; Agliati, 1990; Bruni, 1990; Bergamin Barbato, 1991; Marelli, 2000; Pistoni e Songini, 2002; Tenucci, 2010; Cinquini et al., 2011; Marchi, 2011). Il *reporting* è configurabile quindi con l'insieme dei documenti, analitici o sintetici, concernenti il diverso comporsi dei risultati aziendali (Salvioni, 1997). Nell'assolvimento di tale funzione, gli strumenti di *reporting* si configurano come parte del più ampio "pacchetto" di strumenti di controllo o meglio un sistema di regole, pratiche, valori e attività che i manager realizzano con l'obiettivo di indirizzare il comportamento dei soggetti all'interno dell'organizzazione (Malmi e Brown, 2008). Essi costituiscono parte integrante dei sistemi di controllo di gestione, garantendo il collegamento tra la dimensione tecnico-contabile e la dimensione organizzativa degli strumenti di controllo (Santesso, 1986; Bergamin, 1991; Lombardi Stocchetti, 1996). La progettazione degli strumenti di *reporting* è un processo volto allo sviluppo di sistemi e/o procedure che avranno ad oggetto la produzione e l'utilizzo di informazioni di risultato (Leotta, 2016).

Ne deriva che la progettazione di strumenti di *reporting* riguarda il preordinamento dei momenti della produzione e dell'utilizzo delle informazioni di risultato (Buttà, 1984). La rilevanza della produzione e dell'utilizzo dei *report* impone infatti di dare a entrambi i momenti un ordine a priori, strutturando, in sede di progettazione, sia le scelte che le interazioni che avverranno in quei momenti. La produzione di informazioni, propria del processo informativo, è stata esaminata dalla letteratura sul *reporting* come momento tecnico, in quanto volto alla identificazione degli strumenti in grado di soddisfare i fabbisogni informativi identificati secondo un approccio razionale alle decisioni, ossia assumendo il decisore come soggetto razionale (Feltham, 1968, 1977; Demski e Feltham, 1972; Merchant, 1990; Dopuch, 1993; van derMeer-Kooistra e Vosselman, 2000; Speklé, 2001; Hassan, 2010). L'utilizzo delle informazioni, proprio del processo decisionale, è stato studiato dalla letteratura in questione riconoscendo la natura sociale, in quanto intersoggettiva, del processo decisionale (Scapens, 1985; Preston, 1986; Macintosh e Scapens, 1990; Abernethy e Chua, 1996; Jones, 1999; Modell, 2001; Ahrens e Chapman 2002; Kurunmaki et al., 2003; Roberts e Seal, 2003; Seal et al., 2004; Kurunmaki, 2004; Conrad, 2005; Gurd, 2008; Englund et al., 2011), che richiede necessariamente frequenti comunicazioni tra i destinatari delle informazioni prodotte.

Se la progettazione di strumenti di *reporting* ha ad oggetto il preordinamento dei momenti di produzione ed utilizzo delle informazioni di risultato,

ci si chiede se sia in sede di progettazione che si definisce il ruolo da riconoscere a tali strumenti. Se si assume una prospettiva funzionalistica, il ruolo viene predefinito e identificato dall'imprenditore nella produzione di informazioni utili a decisioni razionali. Da una prospettiva interpretativa, invece, il ruolo degli strumenti di *reporting* non può essere predefinito da un unico soggetto in quanto frutto di una costruzione sociale che coinvolge tutti gli utenti del *reporting*. Da quest'ultima prospettiva si riconosce che i momenti di produzione e di utilizzo delle informazioni oggetto dei *report* sono interdipendenti poiché si ritiene che i processi informativo e decisionale siano parti di un processo unitario (Leotta, 2016). Nel prosieguo, dopo aver delineato le principali assunzioni della prospettiva funzionalistica ed evidenziato i relativi limiti, si adotterà una prospettiva interpretativa, motivandone la scelta, per esaminare l'oggetto della progettazione di strumenti di *reporting* come preordinamento dei momenti di produzione e utilizzo degli *output* del *reporting*. Le caratteristiche gestionali delle piccole imprese, discusse nel precedente paragrafo, costituiranno l'unità di analisi.

Altro aspetto che merita particolare attenzione è costituito dalla natura dinamica del processo di progettazione degli strumenti di *reporting*. Il suo dinamismo non si limita al fatto che la progettazione degli strumenti di *reporting* richiede un percorso temporale in cui interagiscono diversi attori. La natura dinamica del processo di progettazione è infatti la conseguenza del vero oggetto della progettazione, ossia il preordinamento dei momenti di produzione e di utilizzo degli *output* del *reporting*. In quei momenti risiede infatti la possibilità che emergano ulteriori fabbisogni informativi, che non sono pertanto preordinabili in sede di progettazione. Si rileva cioè una interdipendenza tra il momento della progettazione e quello di funzionamento del *reporting* (Quattrone e Hopper, 2001; 2006) che pone in evidenza la continua emersione di fabbisogni informativi, sia in sede di progettazione sia in sede di funzionamento del *reporting*.

In quanto segue si discuterà della progettazione degli strumenti di *reporting* esaminandone l'oggetto partendo dalla prospettiva funzionalistica per motivare l'adozione di quella interpretativa.

9.3.1. *Il preordinamento dei momenti tecnici e sociali dell'informazione*

Il principale filone di ricerca in *management accounting*, che sposa una prospettiva funzionalistica, assume che gli strumenti di *reporting* debbano soddisfare i fabbisogni informativi di un decisore razionale, concentrandosi

in particolare sulle scelte di natura economica. In tal senso, le informazioni che gli strumenti di *reporting* sono chiamati a produrre dovranno evidenziare tutte le conseguenze economiche delle opzioni alternative, magari ricorrendo ad approcci probabilistici. Una tale prospettiva assume che il decisore sia in grado di identificare, anche in modo probabilistico, lo spettro delle opzioni alternative possibili, o comunque di catturare quelle più rilevanti; esclude che il processo decisionale subisca delle interferenze estranee alla sfera della convenienza economica, ovvero ne trascura la portata. A questa seconda assunzione si connette una semplificazione adottata dalla letteratura specialistica: quella della unitarietà del soggetto decisore. La natura collettiva, quindi intersoggettiva, del decisore potrebbe implicare l'interferenza di aspetti sociali le cui dinamiche non sono necessariamente riconducibili a criteri di razionalità economica.

Le due assunzioni appena delineate vanno rapportate alla realtà da rappresentare. L'analisi delle caratteristiche gestionali delle piccole imprese, condotta nel precedente paragrafo, ha evidenziato rispetto alla figura dell'imprenditore un duplice ruolo, di proprietà e di governo economico, spesso associato ad uno stile di direzione accentrato, a carenti competenze aziendali del decisore, che il più delle volte non possiede conoscenze tecnico-contabili e non è quindi in grado di seguire criteri di razionalità economica nelle varie scelte. La commistione tra il patrimonio personale dell'imprenditore e quello della sua azienda, porta anche ad una diffidenza dell'imprenditore rispetto alla condivisione di informazioni. La ridotta articolazione organizzativa, infine, accentua la portata di interazioni personali tra imprenditore e collaboratori, con scarso ricorso a meccanismi di interazione e coordinamento di tipo formale e all'utilizzo delle categorie contabili per monitorare le dinamiche del ristretto ambiente competitivo in cui opera.

Le considerazioni svolte evidenziano la inadeguatezza del modello del decisore razionale a rappresentare la realtà delle piccole imprese. Non solo l'imprenditore ricorre a criteri personalistici, spesso intuitivi, nel formulare le sue scelte, ma non è in grado di fruire appieno delle informazioni contabili ed economico-finanziarie per identificare le alternative più convenienti. Inoltre, le strette interazioni informali tra imprenditore e collaboratori, da un lato, e la commistione tra patrimonio personale e quello aziendale, dall'altro, denotano il venir meno della natura unitaria del soggetto decisore che, invece, si presenta collettiva, poiché composta dall'interazione di una pluralità di soggetti, e divisa, poiché nella stessa figura dell'imprenditore si compongono, e a volte si contrappongono, almeno due ruoli: quello connesso al governo dell'impresa e quello di proprietario.

La inadeguatezza del modello razionale, proposto dalla prospettiva funzionalistica, a rappresentare la realtà della piccola impresa, sia statica che in crescita, suggerisce il ricorso ad una prospettiva di osservazione che consideri la portata degli aspetti sociali che scaturiscono dalla natura intersoggettiva del processo decisionale, nel quale l'utilizzo delle informazioni di risultato si svolge attraverso interazioni e comunicazioni tra i principali soggetti coinvolti nelle decisioni. Il momento di produzione delle informazioni deve pertanto tener conto dei fabbisogni informativi di un insieme di soggetti che varia al variare delle scelte da prendere (Leotta, 2016). Data la centralità assunta dall'imprenditore, si può comunque riconoscere in lui una figura di regia nell'esplicitare i problemi che percepisce dal suo punto di vista. Lo stesso imprenditore però sarà consapevole che una migliore ricognizione di problemi da risolvere richiede il confronto con i soggetti con cui egli è solito rapportarsi nelle varie decisioni (Marchini, 1995). I fabbisogni informativi, che derivano dalle problematiche rilevate, conducono alla definizione di uno o più ruoli da assegnare agli strumenti di *reporting*. Il ruolo del *reporting* viene così definito in sede di progettazione ed è quindi una costruzione sociale (Leotta e Cardillo, 2018) che vede il protagonismo dell'imprenditore e la partecipazione dei soggetti che lui stesso ritiene di coinvolgere di volta in volta nell'utilizzo dei *report*. Focalizzandoci sulle piccole imprese in crescita, appare di particolare supporto la letteratura sulla managerializzazione delle imprese familiari che attribuisce una funzione rilevante al consulente esterno (Mueller, 1988; Swartz, 1989; Gersick et al., 1997; Krasnow e Wolkoff, 1998; Strike, 2012; 2013). Gli studi in questione evidenziano, per il consulente esterno, un ruolo di mediazione tra l'imprenditore, o il gruppo imprenditoriale costituito dai membri della famiglia coinvolti in azienda, e i principali collaboratori con ruoli tecnici nelle aree di produzione e di amministrazione. Il consulente esterno, spesso rappresentato da un *team* di specialisti in varie aree manageriali o, in alcuni casi, da ricercatori, può agevolare l'apprendimento del linguaggio manageriale, che include quello contabile. Si capisce da ciò come il ruolo degli strumenti di *reporting* possa essere definito non solo in termini di obiettivi conoscitivi connessi alle decisioni da supportare (Amodeo, 1941; D'Ippolito, 1946; Bastia, 1996), ma anche in termini di apprendimento di una serie di principi e di un linguaggio da parte di tutti i soggetti chiamati a contribuire alle varie scelte. In altri termini, il ruolo del *reporting* non è solo l'esito di esigenze sociali definite dall'interazione tra l'imprenditore e i suoi collaboratori, ma rappresenta la sintesi tra quelle esigenze sociali e le competenze tecniche espresse dai progettisti. Tale sintesi è il frutto di un apprendimento reciproco tra i progettisti e i principali attori aziendali che prende avvio nel processo di progettazione. Ciò può spiegare un ricorso a *report* la cui accuratezza e digitalizzazione possano graduarsi

in virtù di una progressività (Lombardi Stocchetti, 1996) che accompagni i rispettivi utenti alla piena fruizione dei relativi *output* nonché ad una piena partecipazione al processo di *reporting*. Si tiene conto, così, della limitata diffusione di competenze manageriali e contabili che rappresentano proprio i limiti delle piccole imprese. La particolare rilevanza di rapporti informali tra i collaboratori e tra questi e l'imprenditore sarebbe un ulteriore aspetto da considerare in sede di progettazione per agevolare la fruizione di *report* e documenti. Altre considerazioni da svolgere in sede di progettazione degli strumenti di *reporting* riguardano la tendenza del piccolo imprenditore ad adottare uno stile di direzione accentrato che, unito ad atteggiamenti di diffidenza rispetto alla condivisione di informazioni sensibili, potrebbe compromettere la trasparenza limitando il grado di partecipazione proprio dei soggetti più competenti. Emerge da qui una ulteriore possibile funzione degli strumenti di *reporting*: quella di accrescere il grado di coinvolgimento e di partecipazione di diverse aree di competenza alla formulazione delle decisioni.

Da questo insieme, pur sommario, di considerazioni si può desumere come il ruolo degli strumenti di *reporting* non possa considerarsi dato ma costituisce proprio il principale obiettivo da definire in sede di progettazione. La definizione del ruolo deve peraltro coinvolgere proprio quell'insieme di soggetti che l'imprenditore, a seguito di un confronto con il consulente esterno, possa ritenere primario rispetto alle principali scelte che si ritiene di dover affrontare nel periodo di funzionamento degli strumenti di *reporting*. Il ruolo degli strumenti di *reporting* è pertanto una costruzione sociale che richiede il coinvolgimento del consulente esterno, dell'imprenditore e dell'insieme dei suoi principali collaboratori, e richiede inoltre di considerare i rapporti personali e professionali tra tutti questi attori. Per queste ragioni la costruzione del ruolo assegnato agli strumenti di *reporting* in sede di progettazione si concretizza nel preordinamento dei momenti tecnici, di produzione delle informazioni che il *reporting* è chiamato ad erogare, e dei momenti sociali in cui si realizza l'utilizzo di quelle informazioni. La visione imprenditoriale e gli atteggiamenti dei vari soggetti sono aspetti importanti al pari delle competenze tecniche e relazionali e delle caratteristiche delle decisioni da supportare (Miraglia e Leotta, 2018); la prospettiva teorica utile allo studio del processo di progettazione degli strumenti di *reporting* si ritiene quindi essere quella interpretativa.

9.3.2. *La natura dinamica del processo di progettazione*

Nelle considerazioni svolte seguendo la prospettiva interpretativa si è affermato che la progettazione degli strumenti di *reporting* richiede il coinvolgimento di diversi soggetti, che saranno gli stessi utenti del *reporting*. Si deduce da ciò la natura di processo che la progettazione presenta, dovendosi articolare in una serie di fasi necessarie a coinvolgere i soggetti indicati, in modo da pervenire alla costruzione sociale del ruolo degli strumenti di *reporting*. Progettato il *reporting*, il ruolo assegnatovi non viene però cristallizzato ma può subire continue ridefinizioni durante i momenti di produzione e utilizzo delle informazioni che esso è chiamato ad erogare. Ciò è conseguenza della stessa progressività (Lombardi Stocchetti, 1996) che caratterizza il funzionamento degli strumenti di *reporting* che va quindi considerata in sede di progettazione. Lombardi Stocchetti (1996) ritiene la progressività una pietra angolare del sistema di controllo di gestione nelle piccole imprese, spiegandola come una caratteristica che accompagna la crescita di complessità gestionale e organizzativa di queste imprese. Nel presente lavoro si aggiunge che la progressività sia una caratteristica necessaria al supporto dei processi di apprendimento organizzativo che si realizzano a seguito dell'introduzione di nuovi sistemi e procedure manageriali. Tali processi di apprendimento determinano la crescita di competenze manageriali e una maggiore familiarità con l'uso del linguaggio contabile da parte di quei soggetti di estrazione non contabile che, dovendo parlare e interpretare quel linguaggio nel confronto con i consulenti e gli amministrativi, saranno indotti ad apprendere. In altre parole, la prospettiva interpretativa, riconoscendo nel processo decisionale di utilizzo delle informazioni la presenza di diversi soggetti, che hanno familiarità e non con il linguaggio contabile, mette in luce come l'introduzione del *reporting* possa innescare un processo di apprendimento organizzativo che migliori le competenze manageriali e la comprensione del linguaggio contabile in tutti i soggetti coinvolti nel processo decisionale (Leotta et al., 2019).

Se il ruolo assegnato agli strumenti di *reporting* è stato costruito da soggetti molti dei quali non consapevoli del linguaggio necessario ad utilizzare quegli strumenti, allora l'apprendimento di quel linguaggio e l'esperienza acquisita nel funzionamento del *reporting* possono indurre gli stessi soggetti a ridefinire il ruolo che essi stessi avevano assegnato al *reporting* durante la sua progettazione. Emerge da ciò come la progettazione sia un processo dinamico che si rimette sempre in funzione invadendo i momenti di produzione e di utilizzo delle informazioni di cui la progettazione stessa doveva costituire il preordinamento. L'apprendimento e l'esperienza realizzati e

condivisi dall'insieme di soggetti coinvolti nel processo decisionale consentono così un incremento di competenze che contribuisce ad affinare il ruolo assegnato al *reporting*, in modo da rendere lo stesso più coerente al funzionamento che si è sperimentato.

La considerazione appena sviluppata potrebbe ritenersi sufficiente solo in un approccio meccanicistico in cui, anche un *reporting* volto ad un apprendimento continuo, come nel caso del “machine learning”, vedrebbe una continua ridefinizione incrementale del ruolo assegnato al *reporting*, quindi dei relativi obiettivi. Ma l'approccio che qui si segue è proprio dei sistemi psicotecnici (Flamhotz, 1979), aperti ad interferenze ambientali. La ridefinizione del ruolo degli strumenti di *reporting* non è dunque la sola conseguenza di un effetto di apprendimento e di esperienza collettivi ma può scaturire dalla modifica dell'insieme di soggetti coinvolti nel processo decisionale, oltre che dalla modifica della tipologia di scelte che il *reporting* è chiamato a supportare con conseguente riavvio delle curve di apprendimento e di esperienza organizzativi. Altre ragioni vanno ricercate nella progressività che ha ad oggetto la tecnologia degli strumenti di controllo (Marchi, 1991), come suggerito da Lombardi Stocchetti (1991). Se, ad esempio, l'introduzione di una reportistica agevole alla lettura di chi ha poca familiarità con certe strutture informative, viene successivamente soppiantata da una più articolata, il processo di apprendimento subisce un nuovo *input*.

Dalle riflessioni formulate emerge una prima conclusione generale: la progettazione di strumenti di *reporting* è un processo, in quanto si svolge nel tempo richiedendo il coinvolgimento di diversi soggetti: è un processo dinamico, in quanto sottoposto a continue ridefinizioni proprio durante i momenti di produzione e di utilizzo delle informazioni che la stessa progettazione degli strumenti di *reporting* intende preordinare; la progettazione e il funzionamento del *reporting* sono pertanto soggetti a sovrapposizioni e interdipendenze tali che possono intendersi come momenti di un unitario processo.

9.4. Metodologia e contesto della ricerca

In questo paragrafo viene discussa la metodologia di un caso studio sul processo di progettazione degli strumenti di *reporting* che ha visto alcuni dei co-autori direttamente coinvolti nella ricerca-intervento nella veste di consulenti esterni. L'approccio della ricerca-intervento considera teoria e prassi come elementi costitutivi di un processo ricorsivo, contro la “tradizionale separazione tra ricerca (che ha i suoi metodi) ed effetti possibili dei risultati della ricerca su di una data realtà” (Capecchi, 2006; p. 1). Il principio di

fondo della ricerca-intervento è costituito dall'idea che si può conoscere veramente una realtà solo modificandola (Lewin, 1946), presupponendo quindi una collaborazione stretta tra i diversi attori coinvolti nel processo di ricerca e azione (Grandori, 1996; Capecchi, 2008).

Nel caso in esame¹, si ricostruisce il processo di progettazione di alcuni strumenti di *reporting* e la loro successiva revisione all'insorgere di ulteriori fabbisogni informativi a seguito del primo utilizzo dei *report* introdotti.

Il caso studio esaminato riguarda un'azienda che, nel settore della cantieristica navale, si occupa di installazione, trasformazione, ampliamento, manutenzione di impianti elettrici. Tale azienda si avvale di quattro cantieri navali dislocati nel territorio italiano, con un fatturato annuo di € 6.460.272 (in crescita del 23% rispetto al 2017) e un capitale mediamente investito di € 1.991.585 nel 2018 (in crescita del 27% rispetto al 2017) e circa 90 dipendenti². L'azienda esegue lavorazioni su commessa ed è stata trainata fin dalla sua costituzione, nel 1992, dal fiuto imprenditoriale del suo fondatore che ha da sempre assunto un ruolo centrale in tutti i processi decisionali, affidandosi ad alcuni collaboratori solo per l'assolvimento di funzioni di tipo tecnico e operativo. Da qui l'assenza, nel momento iniziale della ricerca-intervento, del meccanismo di delega nello svolgimento delle varie funzioni aziendali, di una significativa articolazione organizzativa e dell'utilizzo di meccanismi formali di responsabilizzazione dei principali collaboratori dell'imprenditore. Tali condizioni nel corso degli anni hanno condotto l'imprenditore a dover presidiare contemporaneamente sia scelte tecniche di ambito settoriale, sia attività di coordinamento tra le diverse aree settoriali mentre i suoi principali collaboratori consideravano gli scambi informativi come meri adempimenti di natura tecnica.

La crisi generale che ha colpito l'economia negli ultimi anni ha influenzato anche l'andamento del settore in cui tale azienda opera, generando la necessità per tutte le aziende del settore di incrementare gli investimenti in innovazione e nello sviluppo di nuove tecnologie, rispettando l'esigenza di

¹ Il caso oggetto di studio è stato in parte discusso, sebbene in una fase precedente dello studio, anche nell'ambito del seguente lavoro: Leotta A., Rizza C., Ruggeri D., (2020). Il ruolo del reporting per il controllo di gestione nelle piccole imprese, *Management Control*, n. 2, 2020, pp. 129-154.

² La qualificazione di tale azienda come piccola impresa deriva da aspetti di natura qualitativa, inerenti alla centralità dell'imprenditore nei processi decisionali, strategici ed operativi, quindi alla coincidenza tra proprietà e controllo, e alla ridotta complessità organizzativa con assenza di meccanismi operativi formali. Il numero di dipendenti indicato non va quindi considerato come indice di complessità organizzativa, in quanto dovuto alla tipologia del processo di lavorazione avente ad oggetto l'installazione e la manutenzione di impianti elettrici nei cantieri navali.

ridurre ulteriormente i costi per mantenere le posizioni di vantaggio competitivo conseguite negli anni precedenti.

Tali circostanze rendono l'azienda idonea ai fini conoscitivi del presente lavoro. In particolare, l'analisi degli avvenimenti intercorsi nel periodo 2016-2018, che per l'azienda è qualificabile come fase di crescita, sia qualitativa che quantitativa, sono utili ad investigare l'integrazione dei momenti tecnici e sociali che la progettazione degli strumenti di *reporting* si propone di preordinare.

In tale caso studio sono riscontrabili le più significative caratteristiche gestionali comuni alla maggior parte delle piccole imprese (Ciambotti, 1984; Miraglia e Leotta, 2018). L'imprenditore è l'organo di massimo governo aziendale e ha da sempre adottato uno stile di direzione accentrato.

La crescente complessità aziendale fa avvertire all'imprenditore la carenza delle competenze manageriali, legate alla mancanza del linguaggio contabile, diffuso tra i suoi diretti collaboratori, e degli strumenti idonei per supportarlo adeguatamente nei processi decisionali. Egli riconosce nuovi e più articolati fabbisogni informativi che non riesce a soddisfare internamente sia per le carenze tecniche sia per la mancanza di una visione organizzativa, che avrebbe richiesto un diverso coinvolgimento di alcuni collaboratori attraverso meccanismi quali la delega o la responsabilizzazione.

Ai fini della triangolazione dei dati, le fonti utilizzate sono le seguenti: documenti aziendali relativi ai processi di gestione delle commesse, colloqui informali con i diversi attori coinvolti nel processo di gestione delle commesse, osservazioni dirette tramite partecipazione a riunioni aziendali.

Coerentemente con gli obiettivi conoscitivi perseguiti, lo studio del caso sarà presentato in due fasi. In una prima fase, si descrivono i momenti fondamentali del processo di progettazione di alcuni strumenti di *reporting*, evidenziando i caratteri gestionali dell'azienda, i fabbisogni informativi emergenti e le soluzioni proposte dai ricercatori, nella veste di consulenti esterni. Successivamente, si faranno delle riflessioni in merito alla attitudine di tale processo di preordinare le interazioni tra la dimensione tecnica e quella sociale che caratterizzeranno la produzione e l'utilizzo dei *report*.

9.5. Il processo di progettazione degli strumenti di *reporting* nel caso studio

9.5.1. Caratteri gestionali e strumenti informativi preesistenti

Nel caso in esame l'imprenditore si è trovato spesso a dover fra fronte ad esigenze operative, dettate da condizioni di emergenza e di urgenza a carattere settoriale, e ad esigenze strategiche, dovute alla necessità di comporre i diversi interessi coinvolti nell'impresa in una visione di lungo termine. La crescente complessità del settore in cui l'azienda opera e la fase di espansione aziendale hanno generato per l'imprenditore sempre maggiori difficoltà, accrescendo il bisogno di ricorrere a nuove pratiche manageriali e al contempo sviluppare in azienda nuove figure professionali dotate di competenze manageriali che potessero supportare i processi decisionali.

La carenza di competenze manageriali, la mancanza di un utilizzo diffuso del linguaggio contabile e di idonei meccanismi formali di responsabilizzazione economica portavano il più delle volte l'imprenditore ad interagire direttamente con ciascuno dei suoi collaboratori, ostacolando il ricorso alla delega e il diffondersi di una visione organizzativa che avrebbero potuto consentire a tutti i soggetti coinvolti un diverso modo di operare e un diverso grado di coinvolgimento.

Le difficoltà appena citate hanno indotto l'imprenditore, ad inizio 2016, a richiedere una consulenza esterna per avviare un percorso di crescita qualitativa supportato dall'introduzione di adeguati strumenti di *reporting* che potessero sostenere la crescita quantitativa dell'impresa.

Nella fase iniziale i ricercatori hanno avuto colloqui informali con i principali soggetti coinvolti nei processi di gestione delle commesse (imprenditore, responsabile contabilità, responsabile preventivi, responsabili di cantiere) e hanno partecipato ad alcune riunioni aziendali, acquisendo le informazioni chiave caratterizzanti l'azienda in esame per poter successivamente individuare le problematiche da risolvere attraverso l'introduzione di strumenti di *reporting*. In tale fase di studio, inoltre, i ricercatori hanno avuto accesso alla documentazione normalmente impiegata per supportare i processi decisionali. Le interazioni con i principali soggetti coinvolti nei processi gestionali dell'azienda hanno messo i ricercatori nelle condizioni di poter ottenere anche informazioni non presenti nelle fonti documentali e, al contempo, hanno avviato un percorso di apprendimento in merito ai caratteri gestionali tipici dell'azienda e ai fabbisogni informativi avvertiti dai diversi soggetti coinvolti nei processi aziendali.

Le informazioni raccolte nella fase preliminare di studio hanno consentito ai ricercatori di mappare il processo di gestione delle commesse, individuando per ciascuna fase le tipologie di *report* in uso e le criticità avvertite dai soggetti coinvolti.

In particolare, il processo di gestione delle commesse prende avvio nel momento in cui sopraggiunge la richiesta di offerta da parte di un cliente. In tale richiesta sono già specificati i materiali/quantità necessari/e, le ore di lavorazione stimate e i disegni contenenti la traccia delle lavorazioni da eseguire. I dati forniti dal cliente sono l'input del preventivo d'offerta redatto successivamente dal responsabile preventivi e validato dall'imprenditore. Tale preventivo viene configurato come prospetto di costi sviluppato in ore e valorizzato a prezzi standard, al quale viene aggiunto un margine che consenta di tener conto di eventi imprevisi. La presentazione del preventivo iniziale al cliente attiva la fase delle trattative, gestita direttamente dall'imprenditore, durante la quale si cerca di trovare un accordo sul prezzo finale della commessa. Ad accordo raggiunto, il preventivo iniziale si trasforma in esecutivo e diviene il budget della commessa. Contestualmente ha inizio la fase di lavorazione la cui responsabilità viene affidata al capo dell'ufficio tecnico, che ha il compito di programmare e controllare nel dettaglio la realizzazione del progetto, trasmettendo ai capi cantiere le direttive da seguire.

Nel caso di variazioni rispetto a quanto stabilito nel preventivo esecutivo, si procede ad una riformulazione delle previsioni iniziali che andrà inserita nel preventivo aggiornato, composto dai costi consuntivi già sostenuti fino a tale data e dai costi preventivi "a finire". Al completamento della commessa, si procede alla fase di collaudo e successivamente di accettazione da parte del cliente.

Nello svolgimento di tale processo, il monitoraggio periodico degli stati di avanzamento e degli eventuali scostamenti rispetto a quanto concordato consente ai responsabili di cantiere e all'imprenditore di intervenire tempestivamente, sollecitando i primi a controllare maggiormente l'operato dei propri dipendenti. Tale controllo è stato tradizionalmente svolto dall'imprenditore monitorando il rispetto dei tempi nelle differenti commesse. Lo strumento di controllo in uso al momento dell'avvio del progetto di ricerca, pertanto, era costituito dai diversi preventivi di commessa (esecutivi e aggiornati) dai quali risultavano i dati sui costi, distinti per attività solo nei preventivi esecutivi, e i dati forniti dai responsabili di cantiere sulle ore di lavorazione e sullo stato di avanzamento lavori.

La gestione dei preventivi risulta, pertanto, accentrata nella figura dell'imprenditore supportato dal responsabile dell'ufficio tecnico per la loro redazione e aggiornamento. I responsabili di cantiere si trovano, invece,

coinvolti solo come interlocutori del responsabile tecnico in merito all'esecuzione delle lavorazioni concordate nel preventivo. La loro responsabilizzazione è sul rispetto dei tempi e delle modalità di esecuzione definite nei preventivi. Al tal fine, i responsabili di cantiere durante l'esecuzione delle commesse verificano settimanalmente lo "stato avanzamento lavori" (SAL), per valutare il grado di avanzamento di ciascuna commessa, da trasmettere successivamente all'imprenditore.

9.5.2. *Problematicità e fabbisogni informativi nella ricerca sul ruolo degli strumenti di reporting*

Il motivo preponderante che ha spinto l'imprenditore a ricorrere ad una consulenza esterna è stata l'esigenza di poter disporre di strumenti di *reporting* in grado di fornire informazioni tempestive e omogenee riguardo all'utilizzo delle risorse, al controllo degli stati di avanzamento, ai margini di commessa e agli scostamenti rispetto ai dati previsionali. Allo stesso tempo, l'imprenditore era consapevole che per poter utilizzare questi strumenti occorreva avviare un percorso di crescita qualitativa che coinvolgesse se stesso e i suoi più stretti collaboratori per garantire che l'*output* dei nuovi strumenti potesse essere validamente interpretato e utilizzato.

Il ruolo degli strumenti di *reporting* è inizialmente subordinato alle esigenze decisionali dell'imprenditore che necessita di un supporto informativo adeguato e avverte anche la necessità di utilizzare i nuovi strumenti come meccanismi di responsabilizzazione, cercando nei collaboratori un più diretto coinvolgimento nei processi decisionali, muovendosi oltre quello che in passato veniva percepito come mero adempimento tecnico.

Durante il primo incontro lo stesso imprenditore ha più volte dichiarato di voler accedere velocemente ai dati sulla marginalità delle singole commesse, avendo la certezza di poter fare affidamento sia sui tempi sia sulle modalità di predisposizione di tali dati: «*in alcuni casi i responsabili di cantiere mi trasmettono quanto mi occorre per valutare la marginalità e gli stati di avanzamento, in altri casi non vi è la sistematicità di tali comunicazioni, per cui devo recarmi personalmente in cantiere per capire a che punto siamo...con la crescita dimensionale degli ultimi anni non posso più farlo! Devo potermi fidare dei responsabili di cantiere...ma mi rendo conto che occorre metterli nelle condizioni di poter comunicare ciò che mi serve. Ecco perché ritengo che sia arrivato il momento di introdurre degli strumenti di reporting condivisi da tutti coloro che partecipano direttamente ai processi di gestione delle commesse*». Il monitoraggio periodico degli stati di

avanzamento delle commesse è stato tradizionalmente svolto dall'imprenditore, tramite i *report* trasmessi settimanalmente dai responsabili di cantiere. Tuttavia, dall'analisi documentale i ricercatori hanno notato che tali monitoraggi venivano gestiti in modo differente nei diversi cantieri. Non essendovi un meccanismo di controllo comune, ciascun responsabile di cantiere trasmetteva un *report* in formato Excel con le informazioni sulle ore di lavorazione effettuate e sui tempi stimati per il completamento della commessa. Al riguardo, l'imprenditore ha dichiarato: *«ricevo continue comunicazioni dai diversi cantieri sia via mail, sia telefonicamente, sia in occasione delle visite in loco...tuttavia queste informazioni non sempre mi consentono di poter valutare con immediatezza lo stato di avanzamento delle lavorazioni e la marginalità ...peraltro ci sono alcuni capi cantiere che non sono propensi a trasmettere informazioni dettagliate se non espressamente richieste»*.

A tale problematica, connessa all'*eterogeneità della reportistica* prodotta da ciascun responsabile di cantiere, si aggiunge l'*incompletezza* delle informazioni prodotte da tali monitoraggi, tradizionalmente orientati alla verifica delle ore lavorate rispetto a quelle programmate. I ricercatori hanno osservato come tali monitoraggi potrebbero consentire di effettuare anche delle analisi degli scostamenti per stato di avanzamento, non solo sulle ore lavorate, ma in generale sui costi sostenuti, rispetto a quelli previsti, distinti anche per singole attività. L'aggiunta della rilevazione dei costi sostenuti ad una certa data, come i costi dei materiali consumati (materie prime e di consumo), consentirebbe di verificare l'eventualità di sprechi per tempo in modo da recuperare su tali costi per il periodo residuo delle lavorazioni.

Un'ulteriore criticità è emersa dall'osservazione di un ricercatore subito condivisa dall'imprenditore. Essa riguardava la gestione di ordini aggiuntivi o extra, non programmati in sede di acquisizione della commessa. In tali casi, per evitare ritardi, le ulteriori lavorazioni sulla commessa precedentemente acquisita vengono normalmente eseguite in assenza di preventivo. Al completamento delle suddette lavorazioni si procede a comunicare al cliente il numero di ore impiegate e si emette l'ordine inviato alla società per l'accettazione. Al riguardo l'imprenditore ha riferito: *«siamo abituati a considerare le lavorazioni extra solamente come ricavo...dato che non abbiamo la distinzione dei costi tra lavorazioni di base ed extra addossiamo i costi solo alle lavorazioni di base...ma sono consapevole che tale modo di procedere non mi consente di avere delle informazioni corrette sulle marginalità delle singole commesse»*.

Tale modo di procedere evidenziava eventuali scostamenti di ricavo, ma non consentiva di conoscere lo scostamento di margine dovuto a tali lavorazioni.

Infine, i ricercatori hanno rilevato la difficoltà di articolare l'analisi degli scostamenti delle commesse in relazione alle attività svolte per ciascuna, al fine di poter individuare le determinanti del margine effettivo delle lavorazioni e la sua composizione. Tale criticità deriva dalla *mancata attribuzione a consuntivo dei costi delle singole attività* che, invece, è presente nei preventivi iniziali ed esecutivi. Quindi, mentre a preventivo i costi sono distinti in relazione alle attività svolte per ciascuna unità elementare, a consuntivo non si mantiene tale articolazione, rendendo inattuabile la scomposizione degli scostamenti di costo.

La contabilizzazione dei costi distinta per attività è però ben nota ai collaboratori dell'imprenditore, come riferisce lo stesso responsabile amministrativo: *«le informazioni di dettaglio in merito ai costi sostenuti per le singole attività svolte per ogni unità elementare delle commesse sono già presenti in azienda...le continue interazioni con i responsabili di cantiere ci consentono di distinguere le quantità/ore da contabilizzare per ciascuna attività.... manca una sistematicità della loro rilevazione... per avere queste informazioni di dettaglio occorre talvolta contattare il responsabile...e aspettare che arrivi il report da lui stesso approntato... tale modo di procedere non garantisce né tempestività né uniformità nell'aggregazione dei dati».*

Sulla stessa problematica un responsabile di cantiere ha riferito: *«io ho informazioni di dettaglio su tutte le attività svolte nel cantiere, sia in termini di tempi sia in termini di costi, ma ho il mio modo di organizzare queste informazioni!... Quando le trasmetto ricevo continue richieste di chiarimento sia dal responsabile amministrativo sia dall'imprenditore... non posso però perdere tempo per chiarire come ho aggregato le informazioni... bisogna trovare una soluzione buona per tutti».*

La discussione congiunta sull'opportunità di disaggregare, anche a consuntivo, i dati sui costi in relazione alle singole attività fornisce evidenza del preordinamento del momento sociale, reso possibile dalle interazioni con i principali collaboratori dell'imprenditore che si sono confrontati sulle problematiche connesse alla gestione dei flussi informativi trasmessi settimanalmente e all'utilizzo delle relative informazioni.

La ricognizione delle problematiche effettuata in questa prima fase dello studio ha visto un'ampia partecipazione sia dell'imprenditore e dei suoi più stretti collaboratori, sia dei ricercatori, e ha consentito a tutti gli attori di identificare i fabbisogni informativi da soddisfare (Tabella 9.1) e conseguentemente le modalità di produzione delle informazioni idonee a soddisfare quei fabbisogni: ciò che rappresenta il preordinamento del momento tecnico del funzionamento del *reporting*, le cui scelte di progettazione verranno discusse nel sotto-paragrafo seguente.

Tab. 9.1 – Le problematiche e i connessi fabbisogni informativi

Problematica	Fabbisogno informativo
Eterogeneità della reportistica in uso	Omogeneità dei <i>report</i>
Incompletezza della reportistica in uso	Completezza dei <i>report</i>
Assenza di regolarità nella trasmissione delle informazioni	Tempestività delle informazioni
Errata valutazione degli ordini extra	Marginalità degli ordini di base e degli ordini extra
Impossibilità di effettuare analisi degli scostamenti per attività	Scostamenti per attività

9.5.3. Le scelte di progettazione e la definizione del ruolo degli strumenti di reporting

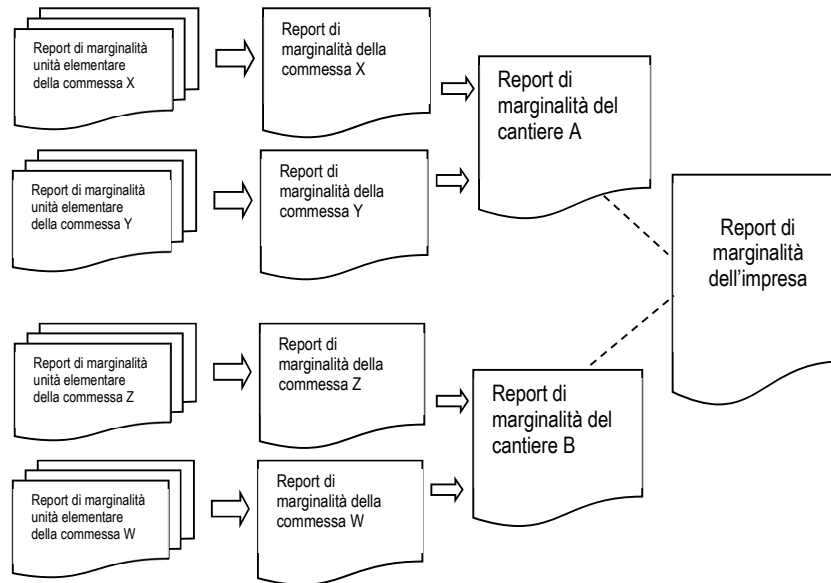
La progettazione del *reporting* utile a soddisfare i fabbisogni informativi individuati ha indotto i ricercatori a proporre anzitutto un modello di analisi delle determinanti della marginalità delle singole commesse (momento tecnico) nel quale l'unità elementare di analisi di ciascuna commessa (porzioni di commessa ripetibili) viene riconosciuta come oggetto di calcolo dei costi e del connesso margine.

Tale scelta è motivata dal fatto che mentre le commesse potrebbero risultare non ripetibili, le "porzioni" di commessa aggiudicatesi possono essere ripetibili, da qui la necessità di predisporre i *report* di costo di ogni unità elementare di commessa per poter controllare i dati sulla marginalità a preventivo, durante lo stato di avanzamento e a consuntivo. La scelta di utilizzare come unità elementare di analisi dei nuovi *report* le "porzioni" di commessa ripetibili, basandosi su dati omogenei, consente peraltro di poter efficacemente confrontare i risultati sulla marginalità delle singole lavorazioni e sui loro stati di avanzamento.

Ai fini dell'analisi della marginalità, in tali *report* sono aggregati i ricavi riconosciuti dal cliente (ordine accettato) e i costi stimati a preventivo per il materiale di fornitura e per il montaggio. In questo modo i *report* relativi alle singole porzioni, se aggregati per commessa, rendicontano la marginalità della commessa a preventivo e fungono da riferimento per le successive analisi sullo stato di avanzamento. Gli stessi *report* per aggregazioni successive possono fornire informazioni sui cantieri o sull'impresa nella sua interezza (figura 9.1), rispondendo all'esigenza espressa dall'imprenditore di poter disporre di informazioni omogenee e complete, in ordine al reale assorbimento delle risorse e alle determinanti della marginalità realizzata sia a livello aziendale, sia a livello di cantiere, che di commesse. In ordine a tale proposta

i ricercatori hanno suggerito di ricorrere all'introduzione di un applicativo che potesse agevolare la trasmissione della nuova reportistica, rispondendo all'esigenza di tempestività dell'imprenditore e evitando, al contempo, di appesantire le attività dei singoli responsabili.

Fig. 9.1 – Processo di analisi delle determinanti della marginalità



Tale proposta risponde quindi all'esigenza di omogeneità, completezza e tempestività avvertita dall'imprenditore in ordine ai *report* sulla marginalità delle singole commesse. La scelta tecnica effettuata in sede di progettazione è il risultato del preordinamento sia del momento tecnico che di quello sociale. L'introduzione di un *report* avente come oggetto di analisi l'unità elementare della commessa risolve le problematiche connesse all'eterogeneità e all'incompletezza delle informazioni e fornisce la possibilità di effettuare per aggregazioni successive l'analisi di marginalità richiesta dall'imprenditore. Al contempo, la scelta tecnica di introdurre un applicativo gestionale attraverso il quale veicolare le informazioni contenute nei *report* assolve all'esigenza dell'imprenditore di poter disporre dei *report* tempestivamente. Tali scelte tecniche sono però frutto anche del preordinamento del momento sociale.

Le problematiche espresse dall'imprenditore e dai suoi collaboratori, durante un loro confronto in relazione alla trasmissione delle informazioni,

hanno infatti egualmente contribuito alla definizione delle proposte tecniche avanzate dai ricercatori.

Ai fini della corretta valutazione delle lavorazioni extra, il problema esposto in fase di studio era legato alla difficoltà nell'individuazione dei costi preventivati e/o sostenuti per tali lavorazioni. Tradizionalmente i costi riferiti a tali lavorazioni venivano contabilizzati indistintamente insieme ai costi delle lavorazioni base, mentre i ricavi risultavano indicati distintamente. Di conseguenza, i dati sulla marginalità delle singole lavorazioni non potevano essere calcolati in modo omogeneo.

La proposta dei ricercatori in questo caso è stata quella di introdurre per le lavorazioni extra lo stesso modello di preventivo già in uso per le lavorazioni di base. In tal modo si garantisce sia un risparmio in termini di onerosità della nuova reportistica, sia il possesso delle competenze necessarie al suo corretto funzionamento. Tale scelta risponde all'esigenza dell'imprenditore di poter disporre, anche per tali lavorazioni, dei dati sulla marginalità elaborati correttamente, evitando quindi le distorsioni legate alla non corretta attribuzione dei costi.

Gli ulteriori interventi proposti dai ricercatori hanno riguardato la *man-cata attribuzione a consuntivo dei costi delle singole attività* che erano invece contabilizzati nei preventivi iniziali ed esecutivi. In tal caso, la proposta dei ricercatori è stata quella di integrare nei *report* di costo le informazioni sulle analisi dei processi aziendali che avevano consentito di mappare tutte le attività svolte nei *report* sulla marginalità già in uso. La proposta di articolare i *report* per attività è funzionale all'esigenza espressa dall'imprenditore di poter effettuare l'analisi degli scostamenti per singola attività. Essa rappresenta il preordinamento di un momento tecnico, legato allo specifico fabbisogno informativo da soddisfare, e di un momento sociale caratterizzato dalle interlocuzioni tra i diversi soggetti coinvolti nella progettazione che hanno messo in evidenza potenzialità e criticità della scelta tecnica. Le evidenze discusse in merito alle scelte tecniche di progettazione degli strumenti di *reporting* nel caso in esame sono sinteticamente riportate in tabella 9.2.

Tab. 9.2 – Le scelte di progettazione

Problematica	Fabbisogno informativo	Proposta
Eterogeneità della reportistica in uso	Omogeneità dei <i>report</i>	<i>Report</i> omogenei riferiti alle unità elementari di commessa (ripetibili)
Incompletezza della reportistica in uso	Completezza dei <i>report</i>	Aggregazione dei <i>report</i> riferiti alle unità elementari in relazione al fabbisogno (per commessa, per cantiere, azienda)
Assenza di regolarità nella trasmissione delle informazioni	Tempestività delle informazioni	Introduzione dell'applicativo per la trasmissione dei <i>report</i>
Errata valutazione degli ordini extra	Marginalità degli ordini di base e degli ordini extra	Introduzione del preventivo di costi anche per gli ordini extra
Impossibilità di effettuare analisi degli scostamenti per attività	Scostamenti per attività	Contabilizzazione per attività anche a consuntivo

L'analisi del processo di definizione di tali scelte mostra come vi sia un preordinamento dei momenti tecnico e sociale, ravvisabile proprio nella definizione del ruolo di tali strumenti nell'azienda esaminata (Quattrone e Hopper, 2001; 2006). Sono le problematiche avvertite dall'imprenditore e dai suoi collaboratori che definiscono i fabbisogni informativi e le modalità tecniche più idonee a soddisfare tali esigenze. Per tale motivo, nel corso della definizione delle proposte tecniche, il ruolo dei *report* è frutto di una costruzione sociale alla quale partecipano tutti i soggetti coinvolti (Leotta, 2016).

Emerge anche che il preordinamento dei momenti tecnico e sociale durante la progettazione degli strumenti di *reporting* ha agevolato lo sviluppo di una visione più organizzativa dell'azienda, fornendo la possibilità a tutti i soggetti direttamente coinvolti nei processi decisionali di poter agevolmente compartecipare a tali processi e di essere, allo stesso tempo, correttamente responsabilizzati per i risultati conseguiti sulla base di nuovi meccanismi di controllo di tipo formale.

9.5.4. L'utilizzo del reporting: la ridefinizione dei fabbisogni informativi e le nuove proposte di report

La progettazione del *reporting* nel caso in esame ha messo a disposizione dell'imprenditore nuove informazioni di risultato che potessero supportarlo nei processi decisionali.

L'utilizzo degli strumenti di *reporting* introdotti a seguito delle proposte dei ricercatori a partire dal 2017 ha condizionato il processo di gestione delle

commesse. Anzitutto, attraverso la consultazione dei nuovi *report*, sia l'imprenditore sia i suoi principali collaboratori (ad es. i responsabili di cantiere) hanno la possibilità di poter fare affidamento su informazioni omogenee, complete e tempestive. L'introduzione dei nuovi *report* ha consentito di effettuare delle analisi degli scostamenti per stato di avanzamento, non solo sulle ore lavorate, ma in generale sui costi sostenuti, rispetto a quelli previsti, distinti anche per singole attività. I nuovi *report* strutturati per attività hanno consentito una analisi dei processi delle varie tipologie di lavorazioni, offrendo anche la possibilità di articolare l'analisi degli scostamenti per attività. In particolare, tale possibilità ha evidenziato la presenza di sprechi per tempo, offrendo anche delle indicazioni sulle modalità più idonee a recuperare su tali costi per il periodo residuo delle lavorazioni.

Al riguardo, lo stesso imprenditore nel 2018 ha affermato: *«con l'introduzione della nuova reportistica riesco ad avere informazioni tempestive e omogenee per ciascuna commessa...l'affidabilità delle informazioni che traggio dall'utilizzo dei nuovi report mi consente di prendere le decisioni con maggiore tranquillità! Quello che prima riuscivo ad intuire sia in termini di marginalità che di inefficienze ora viene visualizzato dai report...»*.

A tal proposito, il responsabile di un cantiere ha aggiunto: *«l'introduzione della nuova reportistica ci ha velocizzati nella trasmissione delle informazioni, che erano già in nostro possesso, ed evita che ci vengano chiesti continui chiarimenti o integrazioni sulle informazioni trasmesse»*.

L'introduzione dei nuovi strumenti di *reporting* ha avviato nuove e differenti modalità di interazione tra l'imprenditore e i vari responsabili, sia amministrativi che di cantiere. La maggiore visibilità dei processi in termini di conseguenze economiche attese dalle scelte ha consentito all'imprenditore di verificare la fattibilità di possibili opzioni future da tradurre in proposte al committente. Tale maggiore consapevolezza dell'imprenditore ha influenzato anche le negoziazioni esterne, come ha riferito lo stesso imprenditore: *«il supporto della reportistica mi tranquillizza nella fase di trattativa iniziale...laddove dai report si evince una marginalità minima...con molta tranquillità posso anche rifiutare l'offerta»*.

Le interazioni tra l'imprenditore, i suoi collaboratori e i ricercatori hanno dato avvio anche ad un percorso di crescita culturale per tutti i soggetti coinvolti in tale processo. Il graduale apprendimento dei nuovi strumenti e delle nuove modalità di interazione ha favorito l'assimilazione del linguaggio contabile e lo sviluppo di nuove conoscenze e abilità gradualmente interiorizzate dai soggetti coinvolti.

L'utilizzo delle informazioni prodotte dagli strumenti introdotti ha tuttavia condotto ad una ridefinizione del ruolo da riconoscere a tali strumenti.

Nel 2018, ad un anno dall'introduzione dei nuovi strumenti, l'imprenditore in sede di discussione dei benefici prodotti dalla nuova reportistica e delle nuove opportunità che l'azienda è riuscita a cogliere in relazione alla maggiore completezza delle informazioni sulla marginalità delle commesse, ha individuato una nuova problematica di cui si è reso conto durante l'utilizzo dei nuovi *report*. In particolare, l'imprenditore ha avuto modo di verificare che in taluni periodi si presentavano dei problemi di liquidità che non sempre consentivano all'azienda di rispettare le scadenze dei pagamenti. Tale difficoltà finanziaria si manifestava in modo ciclico, in ordine all'alternarsi delle scadenze di incassi e pagamenti. Su tale problematica lo stesso imprenditore ha riferito: *«la conoscenza della marginalità delle commesse mi ha consentito di procedere con maggiore consapevolezza nella fase di trattativa iniziale, avendo la possibilità di selezionare quelle commesse con maggiore marginalità. Tuttavia, mi rendo conto che, pur procedendo nella lavorazione di commesse profittevoli, più volte durante l'anno mi trovo in difficoltà finanziaria e non riesco ad adempiere puntualmente al pagamento di fornitori e dipendenti. Sono consapevole che il verificarsi di tali fatti mi danneggia in termini di immagine nei confronti dei fornitori e dei dipendenti, rendendomi più difficili le contrattazioni, quindi sento il bisogno di avere maggiori informazioni sui movimenti finanziari per poterli meglio controllare»*.

Sullo stesso argomento il responsabile amministrativo ha riferito: *«in alcuni momenti durante l'anno mi trovo in difficoltà nel procedere ai pagamenti...l'imprenditore mi chiede di ricostruire la situazione finanziaria a livello aziendale per individuare l'origine del problema ma io non posso dedicarmi a questa attività...potrei ricostruire i movimenti bancari ma non sono nemmeno sicuro che sia la cosa corretta da fare...»*.

Tale fabbisogno è espressione della natura dinamica del processo di progettazione degli strumenti di *reporting* avviato in precedenza. La conseguenza dell'interdipendenza tra il momento della progettazione e quello di utilizzo degli strumenti di *reporting* pone in evidenza la continua emersione di fabbisogni informativi, sia in sede di progettazione sia in sede di utilizzo degli stessi. Nel caso in esame, la nuova esigenza informativa manifestata dall'imprenditore e dai suoi collaboratori ai ricercatori ha dato avvio ad una nuova fase di progettazione di ulteriori strumenti di *reporting* orientati a fornire informazioni in merito alle tempistiche dei movimenti monetari. I ricercatori hanno individuato nel budget finanziario lo strumento più idoneo per verificare l'impatto sulle disponibilità liquide delle dilazioni di pagamento concesse e/o ottenute, in relazione alle singole commesse.

In particolare, attraverso la predisposizione del *budget* fonti e impieghi si è tentato di mettere in relazione gli investimenti in capitale fisso o circolante

con i rimborsi di debiti e/o di capitale proprio, verificando la fattibilità/sostenibilità degli investimenti programmati nel periodo di budget. Così, ad esempio, qualora si intendesse investire nell'apertura di un nuovo cantiere occorrerebbe verificare se tale investimento potrà essere coperto dall'autofinanziamento o se necessita il ricorso ad ulteriori finanziamenti di medio-lungo termine. Al contrario, a parità di investimenti strutturali, qualora si fosse programmata un'espansione dei ricavi di vendita, occorrerebbe verificare che l'ammontare di fabbisogno originato dalla gestione corrente sia sostenibile.

Per completare l'analisi dell'equilibrio finanziario, viene proposta l'introduzione del *budget* di cassa che pone l'attenzione sulle entrate e sulle uscite monetarie che si verificano nei sub-periodi (trimestri) che compongono l'intero periodo di *budget*, evidenziando eventuali eccedenze/fabbisogni di liquidità non osservabili con riferimento all'intero periodo di *budget*. Tali eventualità, riconducibili alla mancata sincronizzazione delle dilazioni dei pagamenti concesse/ottenute, potrebbero produrre carenze di liquidità in alcuni periodi ed eccedenze in altri, delineando una gestione del ciclo monetario non efficace. La sincronizzazione dei movimenti monetari in entrata e in uscita in un'azienda con una elevata incidenza del capitale circolante netto commerciale è rilevante in quanto consente di verificare per ogni sub-periodo la sostenibilità finanziaria dei processi attivati dalla gestione corrente e l'adeguatezza della loro copertura finanziaria.

Trattandosi, infatti, di un fabbisogno legato alla gestione operativa corrente, qualora l'azienda si dovesse trovare con saldi progressivi negativi per uno o più sub-periodi del budget di cassa, si potrebbe ricorrere alla copertura di tale fabbisogno attraverso una fonte di finanziamento omogenea in termini di durata e di elasticità, ovvero il finanziamento bancario a breve termine.

La proposta di introduzione del *budget* di cassa aziendale consente di verificare, inoltre, come ogni cantiere contribuisca alla generazione o all'assorbimento di liquidità nel breve periodo e come i cantieri siano in grado di finanziarsi in modo reciproco. Lo svolgimento simultaneo di più commesse differenziate in termini di cicli di riscossioni/pagamenti può consentire di coordinare la gestione di tali commesse in modo da generare flussi di riscossioni/pagamenti sincronizzati che consentano un autofinanziamento dei fabbisogni generati dalle singole commesse, riducendo al minimo il ricorso all'indebitamento di breve termine.

Il monitoraggio dell'impatto delle differenti attività sull'aspetto finanziario della gestione si pone come condizione necessaria per assicurarsi che a fronte dei fabbisogni finanziari programmati sussista la disponibilità di mezzi monetari.

La ridefinizione dei fabbisogni informativi che ha condotto all'introduzione del *budget* finanziario vede nuovamente l'interazione tra momenti tecnico e sociale che, pur mantenendo invariato il protagonismo dell'imprenditore, coinvolgono i suoi collaboratori che si trovano ad utilizzare gli strumenti di *reporting* insieme all'imprenditore stesso. Questo ulteriore processo è sintetizzato in tabella 9.3.

Tab. 9.3 – L'emersione di nuove problematiche: la ridefinizione dei fabbisogni informativi e le nuove proposte di report

Problematica	Fabbisogno informativo	Proposta
Carenze cicliche di liquidità che compromettono il rispetto delle scadenze di pagamento.	Ricostruzione della situazione finanziaria a livello aziendale per individuare l'origine del problema: <ul style="list-style-type: none"> • Verifica della copertura di investimenti strutturali e dell'eventuale fabbisogno finanziario; • Verifica della sincronia di incassi e pagamenti; • Monitoraggio del contributo di ogni cantiere ai flussi di liquidità. 	Predisposizione del budget finanziario, articolato in budget fonti e impieghi e budget di cassa.

Emerge da ciò come il ruolo degli strumenti di *reporting* sia suscettibile di continue ridefinizioni durante i momenti di produzione e utilizzo delle informazioni che essi sono chiamati ad erogare. Si riconosce in tale circostanza il carattere di necessaria progressività del *reporting* (Lombardi Stocchetti, 1996).

Nel caso esaminato l'introduzione degli strumenti di *reporting* ha attivato un processo di apprendimento organizzativo in tutti i soggetti, favorendo la logica della trasparenza e lo sviluppo di una visione più organizzativa dell'azienda. La progressiva crescita culturale e il crescente grado di familiarità con l'uso del linguaggio contabile hanno fornito la possibilità all'imprenditore e ai suoi collaboratori di partecipare al processo di progettazione degli strumenti di *reporting* il cui ruolo è in continua evoluzione (Leotta et al., 2019).

9.6. Riflessioni conclusive

Il presente lavoro prende spunto dalla convinzione di fondo che il processo di progettazione di strumenti di *reporting* nelle piccole imprese in crescita richiede un preordinamento non solo di un momento meramente tecnico, riguardante la produzione delle informazioni, ma anche di un momento

sociale, riguardante l'utilizzo delle informazioni da parte dei relativi destinatari.

Proprio le interazioni tra i momenti tecnico e sociale attivano processi di apprendimento e di revisione che coinvolgono sia il progettista sia gli utenti degli strumenti di *reporting*, amplificando così la natura dinamica del processo stesso di progettazione.

Le argomentazioni teoriche hanno offerto la chiave di lettura per lo studio di un caso aziendale che ha visto i co-autori coinvolti nel processo di progettazione di alcuni strumenti di *reporting*.

Le evidenze rilevate dal caso studio mostrano la natura dinamica del processo di progettazione, nel momento in cui durante l'utilizzo dei *report* propositi emergono nuovi fabbisogni informativi che riattivano ulteriori interventi di progettazione e al contempo favoriscono lo sviluppo di una nuova visione della realtà aziendale per tutti i soggetti coinvolti. L'introduzione dei nuovi *report* ha favorito lo sviluppo di una visione più organizzativa nella gestione aziendale, coinvolgendo, nella progettazione e nell'utilizzo, i più diretti collaboratori dell'imprenditore. Tale coinvolgimento, a differenza di quanto accadeva in precedenza, non è più confinato alla mera trasmissione dei flussi informativi, ma comporta anche una più diretta partecipazione ai processi decisionali.

Il ruolo degli strumenti di *reporting* è inteso come una costruzione sociale che vede il protagonismo dell'imprenditore e la partecipazione dei soggetti che lui stesso ritiene di coinvolgere di volta in volta nell'utilizzo degli output del *reporting*. Di conseguenza, la definizione del ruolo degli strumenti di *reporting* coinvolge tutti i soggetti che l'imprenditore riconosce rilevanti per le scelte che ritiene di dover affrontare.

Nel caso in esame il preordinamento dei momenti tecnico e sociale, durante la progettazione degli strumenti di *reporting* ha favorito una più ampia partecipazione dei soggetti coinvolti nell'utilizzo di tali strumenti e una migliore comprensione delle tecniche impiegate e del ruolo ad essi riconosciuto. Il processo di apprendimento attivato dall'introduzione degli strumenti di *reporting* ha interessato l'imprenditore e i suoi collaboratori coinvolti nel processo decisionale, mettendoli nelle condizioni di poter contribuire, attraverso un processo di costruzione sociale, ad affinare il ruolo assegnato al *reporting*, in modo da rendere lo stesso più coerente alla realtà aziendale in linea con il carattere di progressività. La progettazione può quindi essere continuamente riattivata invadendo i momenti di produzione e di utilizzo delle informazioni di cui essa doveva costituire il preordinamento.

Tali evidenze contribuiscono ad arricchire la letteratura sul controllo di gestione nelle piccole imprese, rappresentando i principali nessi tra le carat-

teristiche gestionali di tali imprese e il processo di sviluppo e funzionamento degli strumenti di *reporting* a supporto del controllo di gestione

Un ulteriore contributo è ravvisabile relativamente agli studi sulla progettazione dei sistemi informativi, per i quali la prospettiva interpretativa potrebbe rappresentare una chiave di lettura capace di cogliere le interdipendenze tra i momenti di sviluppo e di funzionamento del sistema e, nell'ambito del funzionamento, tra i momenti di produzione e utilizzo delle informazioni che costituiscono gli output di un sistema informativo.

Bibliografia

- Abernethy M.A., Chua W.F. (1996). A field study of control systems “redesign”: the impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary Accounting Research*, 13, 2, 569-606.
- Agliati M. (1990), *La contabilità direzionale*, Culs, Milano.
- Ahrens T., Chapman C. (2002). The structuration of legitimate performance measures and management: day-to-day contests of accountability in a U.K. restaurant chain. *Reporting Research*, 13:151–71.
- Amodeo D. (1941), *I costi comuni nell'aspetto funzionale*, Giuffrè, Milano.
- Anthony R.N. (1965), *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Harvard
- Arcari A., (2004). *Meccanismi di controllo e gestione della crescita*, Egea, Milano.
- Bastia P. (1996), *Analisi dei costi. Evoluzione degli scopi conoscitivi*, CLUEB.
- Bergamin Barbato M., (1991), *Programmazione e Controllo in un'ottica strategica*, UTET, Milano.
- Branciani S., (1996), *I sistemi di controllo nella piccola impresa*, Giappichelli, Torino.
- Brunetti G. (1979), *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, FrancoAngeli, Milano.
- Bruni G. (1990), *Contabilità per l'alta direzione. Il processo informativo funzionale alle decisioni aziendali*, Etas, Milano.
- Business School Division of Research.
- Buttà C. (1984), *Il preordinamento dei processi decisori nelle imprese industriali*, Giuffrè, Milano.
- Capecchi V., 2006. Per una storia della ricerca azione in Italia, *Inchiesta*, 36, 151: 1-25
- Capecchi V., 2008. Matematica e sociologia. Da Lazarsfeld alle reti neurali artificiali, *Sociologia e ricerca sociale*, 87: 5-90.
- Cesaroni F.M., Consoli D., (2015), ICT e piccole imprese. Il Cubo della Predisposizione Tecnologica Aziendale, *Management Control*, 1, 73-100.
- Ciambotti M., (1984). La misurazione della dimensione e il problema definitorio della piccola impresa, *Rivista dei dottori commercialisti*, 1.

- Ciambotti M., Aureli S., Giampaoli D. (2012), I sistemi informativi automatizzati a supporto dei processi di direzione aziendale. Ancora un ritardo cronico per le piccole imprese?, *Controllo di Gestione*, 6, pp. 48-59.
- Cinquini L., Collini P., Marelli A., Tenucci A. (2011), I cambiamenti del costing nelle aziende manifatturiere: risultati di una ricerca comparativa, *Management Control*, n. 1, pp. 11-40.
- Coda V., 1988, *L'orientamento strategico delle imprese*, Utet.
- Conrad L. (2005). A structuration analysis of accounting systems and systems of accountability in the privatised gas industry. *Critical Perspectives on Accounting* 16:1–26.
- D'Ippolito T. (1946), *I costi di produzione*, Giuffrè, Milano.
- Demski J.S., Feltham G.A. (1972). Forecast Evaluation. *The Accounting Review*, Vol. 47, No. 3 (Jul.), pp. 533-548.
- Dopuch N. (1993). A Perspective on Cost Drivers. *The Accounting Review*, Vol. 68, No. 3 (Jul.), pp. 615-620.
- Englund H., Gerdin J., Burns J. (2011). 25 Years of Giddens in accounting research: Achievements, limitations and the future. *Accounting Organizations and Society*, 36:494–513.
- Feltham G.A. (1968). The Value of Information. *The Accounting Review*, Vol. 43, No. 4 (Oct.), pp. 684-696.
- Feltham G.A. (1977). Cost Aggregation: An Information Economic Analysis, *Journal of Accounting Research*, Vol. 15, No. 1 (Spring), pp. 42-70.
- Flamholtz E.G. (1979), Toward A Psycho-Technical Systems Paradigm of Organizational Measurement, *Decision Sciences*, pp. 71-84.
- Gersick K.E., Davis J.A., McCollom Hampton M., Lansberg I. (1997). *Generation to generation: life cycles of the family business*, Harvard Business Press, Boston.
- Grandori A., (1996). Disegni di ricerca in organizzazione, in Costa G., Nacamulli R.C.D. (Eds.), *Manuale di Organizzazione Aziendale*: vol. 5, Metodi e tecniche di analisi e di intervento: 3-47, Torino: Utet.
- Gurd B. (2008). Structuration and middle-range theory – a case study of accounting during organizational change from different theoretical perspectives. *Critical Perspectives on Accounting*; 19: 523-43.
- Hassan M.K. (2010). Understanding the behavioural aspects of costing systems in public health organisations. *International Journal of Behavioural Accounting and Finance*, 1, 207-223.
- Jones C.S. (1999). Developing financial accountability in British acute hospitals. *Financial Accounting Management*, 15(1), 1-20.
- Krasnow H.C., Wolkoff R.L. (1998). Three proposals for interdisciplinary study. *Family Business Review*, 11: 267-274.
- Kurunmaki L. (2004). A hybrid profession – The acquisition of reporting expertise by medical professionals. *Accounting, Organisations and Society*, 29, 327-347.
- Kurunmaki L., Lapsley L., Melia K. (2003). Accountingization v. legitimation: a comparative study of the use of accounting information in intensive care, *Reporting Research* 14, 112-139.

- Leotta A. (2016). *La natura socio-tecnica della contabilità direzionale. Una chiave interpretativa del rapporto tra la teoria e la pratica*. FrancoAngeli, Milano.
- Leotta A., Cardillo E. (2018). The constitutive role of accounting information in the interaction between politicians and managers, *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, Issue 97, February, 118-133.
- Leotta A., Rizza C., Ruggeri D. (2019). The multiple learning behind the process of advising: toward a learning theory of language game, *Proceedings of Pragmatic Constructivism*, Vol 9 No 2, 13-15.
- Leotta A., Rizza C., Ruggeri D. (2020) Il ruolo del reporting per il controllo di gestione nelle piccole imprese, *Management Control*, 2, 129-154.
- Lewin K. (1946). Action Research and Minority Problems, *Journal of Social Issues* 2: 34-46.
- Lombardi Stocchetti G. (1996), *Il controllo di gestione nella piccola impresa*, Milano: EGEA.
- Macintosh N.B., Scapens R.W. (1990). Structuration theory in reporting. *Accounting, Organizations and Society*; 15:455–77.
- Malmi T., Brown D.A. (2008), Management control systems as package-opportunities, challenges and research directions, *Management Accounting Research*, 19, 4, pp. 287-300.
- Marchi L. (1991). *I sistemi informativi aziendali*, Giuffrè, Milano.
- Marchi L. (2011), L'evoluzione del controllo di gestione nella prospettiva informativa e gestionale esterna, *Management Control*, 3, Editoriale, pp. 5-15.
- Marchini I. (1995). *Il governo della piccola impresa – Vol. II La gestione strategica*, Aspuns Edit, Urbino.
- Marelli A (2000), *Il sistema di reporting interno. Logiche di strutturazione delle informazioni aziendali per le decisioni dell'alta direzione*, Milano, Giuffrè.
- Merchant K.A. (1990). The effects of financial control on data manipulation, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n. 4.
- Miraglia R.A., Leotta A. (2018). *Direttrici ontologiche e modelli di controllo di gestione nel contesto italiano*. Aracne Editrice, Roma.
- Modell S. (2001). Performance measurement and institutional process: a study of managerial responses to public sector reform. *Reporting Research*, 12, 437-464.
- Mueller R.K. (1988). Differential directorship: Special sensitivities and roles for serving the family business board. *Family Business Review*, 1: 239-247.
- Palazzi F., Ciambotti M., Gelsomini L. (2019). L'adozione dell'Activity-Based Costing nelle PMI: analisi di un caso, *Management Control*, 1, 97-122.
- Pistoni A., Songini L. (2002), *Reporting e valore. Misurazione delle performance aziendali*, Milano, Egea.
- Preston A. (1986). Interactions and arrangements in the process of informing. *Accounting, Organizations and Society*, 11(6), 521–540.
- Quattrone P., Hopper T. (2001). What does organizational change mean? Speculations on a taken for granted category, *Reporting Research*, Vol. 12 No. 4, pp. 403-35.
- Quattrone P., Hopper T. (2006). What is IT? SAP, accounting, and visibility in a multinational organisation, *Information and Organization* 16, 212-250.

- Roberts J., Scapens R.W. (1985). Accounting systems and systems of accountability—understanding accounting practices in their organisational contexts. *Accounting, Organizations and Society*;10(4):443–56.
- Salvioni D.M. (1997). *Il sistema di controllo di gestione*, Giappichelli, Torino.
- Santesso E. (1986), *La contabilità direzionale*, FrancoAngeli, Milano.
- Seal W. (2003). Modernity, modernization and the deinstitutionalization of incremental budgeting in local government. *Financial Accountability and Management*, 19, 93–116.
- Seal W., Berry A., Cullen J. (2004). Disembedding the supply chain: institutionalized reflexivity and inter-firm accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 29(1):73-92
- Speklé R.F., (2001). Explaining management control structure variety: a transaction cost economics perspective, *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 26, pp. 419-441,
- Strike V. (2012). Advising the family firm: Reviewing the past to build the future, *Family Business Review*, 25: 156-177.
- Strike V. (2013). The most trusted advisor and the subtle advice process in family firms, *Family Business Review*, 26: 293-313.
- Swartz S. (1989). The challenges of multidisciplinary consulting to family-owned businesses, *Family Business Review*, 2: 329-339.
- Tenucci A. (2010), *Strategic Management Accounting. Modelli, strumenti ed evidenze empiriche*, Milano, McGraw-Hill.
- van der Meer-Kooistra J., Vosselman E. G. J. (2000). Management control of inter-firm transactional relationships: The case of industrial renovation and maintenance. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 51-77.
- Welsh J.A., White J.F. (1981). A small business is not a little big business, *Harvard Business Review*, August.

