

Nel volume, inoltre, è stato osservato che c'è la necessità di ricercare le cause dei risultati conseguiti con strumenti d'analisi mutevoli nel tempo, per meglio supportare l'attività di governo del *management*. Ne deriva che le dimensioni critiche, «costi», «qualità» e «tempo», sono, attualmente, i principali modi di misurazione e valutazione della forza competitiva dell'azienda.

Tuttavia le informazioni così elaborate non acquistano valenza per l'organizzazione, se non sono comunicate efficientemente e efficacemente ai decisori. Il *sistema di reporting interno* rappresenta la fase del processo informativo che permette di valorizzare il lavoro svolto dai responsabili del sottosistema di controllo e, più in generale, di tutta la combinazione aziendale. È un sistema di documenti coerenti con le esigenze informative del management, che consente di superare la naturale e limitata conoscenza dei fatti e degli andamenti, di accrescere il numero e la qualità delle informazioni utili per assumere nuove decisioni strategiche. Queste decisioni, per essere efficaci, sono assunte coerentemente con i caratteri tipici dell'organizzazione e dell'arena competitiva in cui l'azienda ha scelto di operare.

IV.2. Il Sistema di Reporting Interno

Il *Sistema di Reporting Interno* (d'ora in poi *SiRI*) rappresenta attualmente lo strumento per comunicare alla direzione, secondo i diversi gradi di responsabilità, le informazioni economico-finanziarie e fisico-tecniche rappresentative degli andamenti della gestione¹.

Il *Siri* nell'ambito del *sottosistema di controllo* è importante in quanto consente la valorizzazione delle informazioni **raccolte, classificate, selezionate e elaborate** per supportare il *management* nel prendere decisioni coerenti con gli obiettivi strategici dinamicamente definiti.

La contabilità direzionale elabora flussi d'informazioni che sono poi comunicati mediante il *sistema di reporting interno*. Essa è definibile come l'insieme di strumenti che consentono di controllare le prestazioni conseguite e l'efficacia degli obiettivi deliberati. In particolare, con tali strumenti si raccolgono, si elaborano e si comunicano dati quantitativo-monetari, che rappresentano l'essenza del controllo di gestione. La contabilità direzionale è in

¹ Per approfondimenti si veda: A. Marelli, *Il sistema di reporting interno*, Giuffrè, Milano, 2000.

grado di accrescere il valore dei flussi informativi per il processo decisionale se coglie le opportunità derivanti da un utilizzo razionale dell'*information technology* e integra le informazioni, che normalmente sono tipiche di un controllo retroattivo, con indicatori che in via straordinaria e/o sistematica aiutano i manager nella valutazione di fenomeni e fatti aziendali e nella determinazione delle vie alternative da perseguire.

La contabilità direzionale si compone di strumenti tecnico-contabili di rilevazione e elaborazione sia di valori economici e finanziari, sia di dati quantitativi e qualitativi quali:

- contabilità generale;
- contabilità analitica;
- sottosistema di budget e standard;
- sottosistema di variazioni (o scostamenti o varianti);
- sottosistema di rilevazioni elementari e extracontabili.

In passato, il *sistema di reporting interno* era considerato uno strumento valido quando comunicava una quantità elevata di dati contabili *direttamente o indirettamente correlati al bilancio d'esercizio*. Molte informazioni erano trasmesse solo perché di facile elaborazione, trascurando di verificarne costantemente l'utilità per gli utilizzatori finali. In quest'ottica l'introduzione dell'*information technology* aveva favorito, in molte aziende, una trasmissione d'informazioni eccessive rispetto alle esigenze. Ciò consentiva l'applicazione di dettami per la realizzazione di un controllo di gestione fortemente *centralizzato*, con ridotte possibilità di contribuire efficacemente al processo decisionale.

Il risultato di tale sforzo informativo non risultava confacente con le esigenze del *management* e generava un reporting che comunicava informazioni utili al solo processo di controllo *ex-post*. Inoltre con il tempo il sistema di documenti trasmessi si «cristallizzava», e non era più in grado di monitorare compiutamente la dinamica aziendale, in quanto il sistema così creato rispondeva a logiche di semplice rispetto delle architetture dei centri di responsabilità: un'articolazione approvata esclusivamente per consentire il controllo operativo.

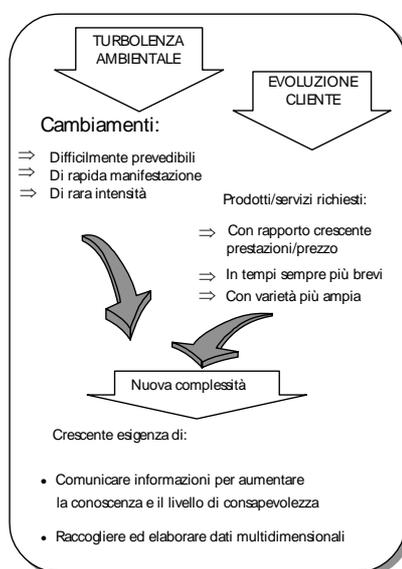
I repentini e imprevedibili mutamenti ambientali causati dall'evoluzione della cultura, dalla crescente forza contrattuale del cliente, dal progresso tecnologico e dalle innovazioni giustificano attualmente la presenza all'interno delle organizzazioni aziendali di sistemi di rilevazioni tesi a fornire un quadro affidabile e completo del divenire dell'azienda e dell'arena competitiva specifica. Inoltre la diffusione di nuove forme di competizione globale de-

termina il sorgere di stringenti interdipendenze fra tutti i mercati mondiali: ciò conferma ulteriormente l'assunto che le aziende sono sistemi aperti e integrati con l'ambiente circostante, da cui dipendono e in cui assumono, di volta in volta, atteggiamenti «innovativi» oppure «adattivi». Le conseguenze di questi nuovi scenari sulle combinazioni produttive sono a *dir poco* significative e inducono i *manager* alla ricerca di strumenti adeguati per *governare e controllare* l'impiego delle risorse, mediante prospetti informativi tempestivi e sintetici.

Perciò il management ricerca informazioni che, se opportunamente interpretate, diventino utili sia per rilevare rapidamente e valutare anticipatamente l'evolversi dei fatti aziendali, sia per meglio rappresentare le variabili immateriali che contraddistinguono la formula imprenditoriale dell'azienda (attesa e grado di soddisfazione dei clienti, competenze distintive interne e vantaggio competitivo rispetto ai concorrenti).

Sorge l'esigenza, non solo di raccogliere dati spesso già presenti all'interno dell'azienda, ma di *elaborarli e comunicarli* ai fruitori in modo nuovo per aumentare conoscenza, «consapevolezza» e favorire la formulazione di processi decisionali più efficaci (Figura IV-1).

Figura IV-1. – *Riflessi sul sistema di reporting interno dell'attuale complessità ambientale*



Fonte: Tratto con modifiche da A. Bubbio, *Analisi dei costi e gestione d'impresa*, Guerini Scientifica, Milano, 1994.

IV.2.1. Il contenuto del Sistema di Reporting Interno

La composizione odierna del *SiRI* dipende direttamente dalle aspettative del *management*. Una progettazione è valida se lo strumento diventa essenziale per *orientare l'analisi* sulle variabili della gestione e se favorisce l'individuazione di alternative soddisfacenti di azione.

La determinazione del *contenuto*, che si vuole trasmettere ai decisori, è il primo elemento da considerare nella progettazione di un *SiRI*. Non tutti i dati disponibili, infatti, sono utili e la loro rilevanza dipende dai mutevoli e variegati percorsi decisionali, che, a loro volta, sono influenzati dalle variabili interne e ambientali. Ne consegue che l'individuazione degli attori fruitori del servizio e dei compiti che essi svolgono, rappresenta la condizione fondamentale per la definizione del «*fabbisogno informativo*» più opportuno.

In generale, l'alta direzione si compone di soggetti che influenzano l'orientamento strategico di fondo dell'azienda con il loro operato e prendono parte al processo decisionale per la definizione del sottosistema delle «macrodecisioni». Secondo quanto riportato in precedenza i soggetti destinatari del *SiRI* sono coloro che:

- concorrono a determinare le decisioni istituzionali dell'azienda;
- esplicitano gli obiettivi generali e approvano le *iniziative strategiche*;
- presiedono all'organizzazione della combinazione aziendale, verificando sistematicamente la coerenza fra pianificazione strategica e operativa;
- prendono parte alle decisioni operative che assumono rilievo strategico;
- risultano responsabili del controllo sull'andamento della gestione e del clima aziendale;
- rendicontano la propria azione al soggetto volitivo e all'esterno (*stakeholders*).

La determinazione del *fabbisogno informativo* rappresenta un'azione necessaria e non priva di problemi per l'alta direzione, perciò la scelta di *contenuto* non può essere affidata a un *elenco standard*, seppure qualificato e ritenuto generalmente applicabile. In quest'opera di determinazione del contenu-

to è utile ricordare che il *SiRI* soddisfa almeno tre fondamentali fabbisogni direzionali²:

- prevedere le tendenze evolutive del rapporto azienda e ambiente, per cogliere in via anticipata opportunità e minacce;
- controllare in modo tempestivo, continuo i risultati economici, competitivi e sociali confrontandoli con gli obiettivi prestabiliti;
- disporre di una base dati interattiva e flessibile, così da consentire sempre il supporto ai processi decisionali del *management*.

Le informazioni raccolte sono riconducibili a tre ampie categorie: quantitativo-monetarie, quantitativo-non monetarie e qualitative; in questi ultimi tempi l'attenzione dei responsabili aziendali si è rivolta maggiormente alle ultime due tipologie, con l'obiettivo di esplorare le loro potenzialità da un lato per supportare le decisioni di tipo operativo e strategico, dall'altro come parametri di riferimento per la valutazione dei dipendenti.

L'alta direzione presta la dovuta attenzione, non solo ai *segnali forti* misurati dagli indicatori economico-finanziari, ma anche ai *segnali deboli* provenienti dalla combinazione produttiva e dall'ambiente, segnali che non sono debitamente rilevati dall'informativa contabile.

L'attuale rilevanza, conferita all'analisi dei *segnali deboli*, si giustifica con la necessità di interpretare l'ambiente e cogliere anticipatamente le opportunità per il miglioramento dell'azienda. Tale analisi comporta rischi sia a causa dei «messaggi contrastanti» che ne possono scaturire, sia a causa delle difficoltà nel valutarne la rilevanza per assumere le macrodecisioni finali.

La natura del *SiRI* giustifica un'elevata flessibilità nella progettazione del suo *contenuto* assumendo conformazioni diverse a seconda:

- delle dimensioni aziendali,
- dei modelli gestionali presi a riferimento,
- dei livelli professionali dei dipendenti,
- delle variabili ambientali e competitive caratterizzanti il *core business*,
- delle maggiori o minori risorse disponibili.

Il *SiRI* può sovente caratterizzarsi per un appesantimento del suo contenuto, ciò accade in quanto l'ambiente, il mercato specifico, le norme impongono la conoscenza d'informazioni che solo in parte sono utili alle decisioni in-

² Cfr. Airoldi G., Brunetti G. e Coda V., *Economia Aziendale*, Il Mulino, Bologna, 1994.

terne di controllo, valutazione e guida, ma che in ogni caso l'organizzazione si sente obbligata a trasmettere all'alta direzione³.

IV.2.2. I caratteri del Sistema di Reporting Interno: attendibilità, forma, linguaggio, tempestività, sintesi

Attendibilità

Un primo aspetto che caratterizza il *Sistema di Reporting Interno* è rappresentato dall'*attendibilità* delle informazioni trasmesse. L'*attendibilità* in questo contesto riveste un particolare significato: induce il rilevatore alla ricerca di una *precisione commisurata a un grado di approssimazione* imposto dalla necessità di fornire informazioni chiare, tempestive e sintetiche. Essa è un attributo che non si limita a imporre l'accuratezza o la precisione dei valori contabili, ma richiede la generazione d'informazioni che sono verificate con adeguate procedure di controllo interno (*internal auditing*), che possono essere anche approssimate, ma caratterizzate da un elevato livello di tempestività e rilevanza. Il responsabile della redazione del *SiRI* deve valutare il livello di approssimazione nella determinazione dei valori degli indicatori, pur di svincolare il *reporting* dalle lentezze imposte da una precisione non funzionale alla richiesta. Trasmettere un *SiRI attendibile*, consente di rappresentare la realtà monitorata favorendo un'azione decisionale rapida e risolutiva. In ultima analisi l'impiego delle tecnologie dell'informazione, oltre a aumentare la quota del patrimonio dati che viene controllata e verificata immediatamente in sede di raccolta, può ridurre il *trade off* fra affidabilità e tempestività. È altrettanto vero che ogni carattere deve dimensionarsi in condizioni di equilibrato rispetto con gli altri, e che solo in parte l'*information technology* mitiga i possibili *trade off*.

Forma

La *forma* del *reporting* ha un'importanza pari a quella del fabbisogno informativo: essa è funzionale al contenuto e insieme concorre a rendere più efficace il sistema di rapporti per l'alta direzione. Qualunque siano i criteri di

³ Per approfondimenti si veda: C. De Vecchi, "I rapporti economico – finanziari", in *Atti convegno nazionale AIDEA 1987*, Clueb, Bologna, 1988.