

MARCO GATTI

**IL SISTEMA
DI REPORTING INTERNO
FRA TRADIZIONE
E INNOVAZIONE**

FrancoAngeli



Collana di Studi e Ricerche Aziendali

Informazioni per il lettore

Questo file PDF è una versione gratuita di sole 20 pagine ed è leggibile con



La versione completa dell'e-book (a pagamento) è leggibile con Adobe Digital Editions. Per tutte le informazioni sulle condizioni dei nostri e-book (con quali dispositivi leggerli e quali funzioni sono consentite) consulta [cliccando qui](#) le nostre F.A.Q.



diretta da *Giuseppe Paolone*

La *Collana di Studi e Ricerche Aziendali* è ideata per offrire un “prodotto editoriale” in grado di soddisfare le esigenze conoscitive e di rafforzare le competenze specifiche dei soggetti – ricercatori ed operatori del settore – interessati allo studio ed all’approfondimento delle tematiche aziendalistiche.

I volumi che di essa fanno parte rappresentano uno strumento rigoroso e, nel contempo, agile e pragmatico, di studio e di riscontro operativo; e ciò per rispondere all’esigenza di fornire una documentazione snella ed attuale che, partendo da una base teorico-metodologica, si estende all’esame dei contenuti operativi individuabili nell’ambito del sistema aziendale.

Tali volumi presentano, inoltre, la caratteristica di esprimere un contenuto scientifico traducibile in pratica operativa, attraverso un linguaggio chiaro e semplice per la comprensione dei fenomeni aziendali.

L’obiettivo primario della *Collana* è pertanto quello di coniugare la cultura teorico-scientifica di base con quella pragmatico-empirica, in un approccio che sia in grado di proporre uno strumento operativo utile a tutti coloro che agiscono in contesti professionali, manageriali e imprenditoriali, oltre a quelli che intendono incanalarsi nei faticosi percorsi della ricerca scientifica.

È noto che ogni acquisizione di elementi teorici di base presenti implicazioni di ordine pratico e che, viceversa, ogni abilità pratica trovi la sua origine in un determinato contesto teorico.

Il connubio tra teoria e pratica si presenta, pertanto, in modo reversibile ed inscindibile, per cui il “sapere scientifico” separato dalle “abilità pratiche”, pur costituendo un importante patrimonio culturale del singolo soggetto, non concorre pienamente allo sviluppo ed alla crescita del sistema aziendale. Ne consegue che il “sapere” va affrontato partendo dalle competenze ed avviando un percorso circolare teso a migliorare la qualità dei livelli che lo caratterizzano (teoria-pratica-teoria), determinando così il successo di qualsiasi attività economica.

Condivisi i principi teorici di base, sostenuti dalla prevalente comunità scientifica di riferimento, i contributi dei vari studiosi e ricercatori, finalizzati alla migliore riuscita della *Collana*, saranno incentrati su tematiche operative che consentiranno di reintervenire su tali principi, procedendo così alla revisione ed all’avanzamento della ricerca scientifica.

La *Collana* presenta, in definitiva, la caratteristica di trattare argomenti di cultura aziendale in generale, di approcci organizzativi, di tematiche professionali, di strategie operative, in una prospettiva interdisciplinare fruibile dai soggetti interessati, sia in chiave di ricerca scientifica che di concrete applicazioni.

Gli Autori chiamati a collaborare con propri contributi monografici nella macroarea aziendale sono tutti consapevoli di fornire uno strumento utile, sia per coloro che ne fanno oggetto di studio e di ricerca, che per quelli che si confrontano nella realtà operativa.

In buona sostanza, la *Collana* vuole essere un utile strumento per una fruttuosa ricerca scientifica e, nel contempo, un prezioso supporto per una efficace didattica; ma vuole anche agevolare l'operatore nell'affrontare i problemi che si pongono alla sua attenzione, portandoli a corretta soluzione.

Il coordinamento della *Collana* è affidato all'Università Telematica Pegaso, prestigioso Ateneo operante nel campo della didattica avanzata e della ricerca scientifica, in ambito nazionale e in quello internazionale.

Colgo l'occasione per ringraziare i Colleghi aziendalisti che hanno manifestato il proprio consenso a comporre il Comitato Scientifico della *Collana*, nonché gli Autori che vorranno fornire il proprio contributo per il successo dell'iniziativa editoriale.

Giuseppe Paolone



Direttore Scientifico:

Giuseppe Paolone (Università Telematica Pegaso)

Comitato Scientifico:

Stefano Adamo (Università del Salento); Paolo Andrei (Università di Parma); Valerio Antonelli (Università di Salerno); Berardino Benito (University of Murcia); Massimo Ciambotti (Università di Urbino); Stefano Coronella (Università Parthenope di Napoli); Lidia D'Alessio (Università Roma Tre); Alfredo De Massis (University of Lancaster); Roberto Di Pietra (Università di Siena); Giovanni Fiori (Università LUISS Guido Carli di Roma); Michele Galeotti (Università La Sapienza di Roma); Stefano Garzella (Università Parthenope di Napoli); Francesco Giunta (Università di Firenze); Claudio Lipari (Università di Palermo); Stefano Marasca (Università Politecnica delle Marche); Luciano Marchi (Università di Pisa); Alessandro Mechelli (Università della Tuscia); Rosa Alba Miraglia (Università di Catania); Tiziano Onesti (Università Roma Tre); Antonella Paolini (Università di Macerata); Aldo Pavan (Università di Cagliari); Luisa Pulejo (Università di Messina); Paolo Ricci (Università del Sannio); Gianfranco Rusconi (Università di Bergamo); Claudia Salvatore (Università del Molise); Daniela M. Salvioni (Università di Brescia); Raffaele Trequatrini (Università di Cassino); Riccardo Viganò (Università Federico II di Napoli)

Procedura relativa alla accettazione dei volumi per la pubblicazione

La procedura relativa alla accettazione dei volumi da pubblicare nella *Collana di Studi e Ricerche Aziendali*, si articola in due fasi: *accettazione provvisoria* e *accettazione definitiva*.

Accettazione provvisoria.

Prima della presentazione del lavoro monografico, l'Autore dovrà inviare al Direttore Scientifico l'indice analitico e una breve sintesi, evidenziando gli obiettivi, la base scientifica di partenza, la metodologia adottata ed i risultati attesi. Dette informazioni dovranno essere trasmesse a due componenti del Comitato Scientifico che, d'accordo con il Direttore Scientifico, potranno accettare il lavoro o rifiutarlo. In caso di accettazione, verranno individuati due *referees* che dovranno esprimersi entro venti giorni dall'invio della documentazione, indicando, in forma anonima, eventuali rilievi di cui l'Autore dovrà tener conto nella rivisitazione del lavoro.

Il Direttore Scientifico, sulla base del giudizio espresso dai *referees*, deciderà se accettare il lavoro, chiedendo, in caso contrario, all'Autore di revisionare la proposta da sottoporre di nuovo al loro insindacabile giudizio.

Accettazione definitiva.

Nella fase finale, l'Autore dovrà far pervenire al Direttore Scientifico la bozza del volume da pubblicare, da trasmettere ai due *referees* che si sono già pronunciati all'inizio della procedura. Entro trenta giorni, questi ultimi dovranno esprimere un motivato giudizio per l'accettazione del volume nella *Collana*, nel pieno rispetto della metodologia di ricerca dichiarata nella fase iniziale.

Il Direttore Scientifico, tenendo conto del giudizio espresso dai *referees*, deciderà di accettare o meno l'inserimento del volume nella *Collana*.

La presente pubblicazione è stata realizzata con il contributo del Dipartimento di Management dell'Università Politecnica delle Marche.

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.

MARCO GATTI

IL SISTEMA DI REPORTING INTERNO FRA TRADIZIONE E INNOVAZIONE



Collana di Studi e Ricerche Aziendali
diretta da Giuseppe Paolone

FrancoAngeli



PEGASO
Università Telematica

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

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 www.francoangeli.it.

A Yago

*A modo tuo,
andrai a modo tuo.
Camminerai e cadrà, ti alzerai
sempre a modo tuo.*

Elisa, 2014

INDICE

Introduzione	pag.	9
1. Il sistema di reporting interno	»	15
1.1. Premessa	»	15
1.2. Il sistema di reporting: output e processo	»	17
1.3. Le finalità del sistema di reporting interno	»	19
1.4. La classificazione dei report	»	22
1.5. Le caratteristiche del sistema di reporting	»	28
1.5.1. La selettività e la rilevanza	»	28
1.5.2. La tempestività	»	30
1.5.3. L'accuratezza e l'attendibilità	»	33
1.5.4. La flessibilità	»	34
1.5.5. La fruibilità	»	37
1.5.6. L'attrattività	»	38
1.5.7. L'accettazione	»	40
1.6. Il sistema di reporting interno quale soluzione informativa del sistema di controllo di gestione	»	42
2. Il processo di reporting	»	47
2.1. Premessa	»	47
2.2. Le fasi di production, transmission e reception delle informazioni	»	49
2.3. La fase di production	»	51
2.3.1. La definizione dei fabbisogni informativi	»	51
2.3.2. La raccolta dei dati	»	54
2.3.3. La predisposizione delle informazioni	»	57
2.4. La fase di transmission	»	59
2.4.1. La selezione delle informazioni	»	59

2.4.2. L'individuazione delle tecniche e dei canali di trasferimento delle informazioni	pag.	61
2.5. La fase di reception	»	68
3. Il reporting tradizionale	»	73
3.1. Premessa	»	73
3.2. Le finalità e il contenuto del reporting tradizionale	»	75
3.3. L'articolazione del sistema di reporting tradizionale	»	78
3.3.1. Il report dell'area commerciale	»	83
3.3.2. Il report dell'area produzione	»	86
3.3.3. Il report delle altre aree	»	89
3.4. Il reporting tradizionale: oltre l'analisi delle varianze	»	90
3.5. I punti di forza delle misure economico-finanziarie	»	93
3.6. I limiti delle misure economico-finanziarie	»	96
4. Il reporting evoluto	»	101
4.1. Premessa	»	101
4.2. Dal report tradizionale al report di controllo strategico	»	102
4.2.1. Le funzioni del report di controllo strategico	»	102
4.2.2. I destinatari del report di controllo strategico	»	105
4.2.3. I contenuti del report di controllo strategico	»	106
4.3. Da report monodimensionali a report multidimensionali	»	110
4.3.1. Le origini della multidimensionalità informativa	»	110
4.3.2. Il reporting per variabili chiave e il reporting valutativo integrato	»	112
4.3.3. La Piramide della Performance	»	114
4.3.4. La Balanced Scorecard	»	117
5. L'influenza delle soluzioni di reportistica per l'esterno sul sistema di reporting interno	»	123
5.1. Premessa	»	123
5.2. Il Bilancio Sociale e il Report di Sostenibilità	»	125
5.3. Il Report del Capitale Intellettuale	»	132
5.4. L'Integrated Report	»	137
5.5. L'impatto degli strumenti evoluti di reportistica per l'esterno sul sistema di reporting interno: alcune riflessioni	»	143
5.6. Alcune prospettive di ricerca	»	149
Bibliografia	»	153

INTRODUZIONE

Le soluzioni informative del controllo rappresentano uno dei temi centrali affrontati dagli studi di controllo di gestione. La particolare attenzione dedicata dai ricercatori agli strumenti di controllo è conseguenza dei profondi cambiamenti che hanno investito il contesto nel quale le aziende si sono trovate ad operare. Cambiamenti che, nel tempo, hanno condotto ad una significativa rivisitazione delle esigenze informative dei manager e, conseguentemente, ad un altrettanto profondo ripensamento degli strumenti dei quali il sistema di controllo di gestione si serve per soddisfarle.

Gli studi che hanno avuto ad oggetto gli strumenti di controllo si sono caratterizzati per un percorso evolutivo particolarmente vivace il quale ha condotto ad esplorarne aspetti diversi sia con riferimento alla dimensione materiale sia a quella immateriale. Negli anni, inoltre, la ricerca, ma anche la prassi, hanno proposto nuove soluzioni informative tese, in alcuni casi, ad affinare e, in altri, a innovare strumenti di controllo già esistenti e invalsi nella prassi superandone limiti e criticità applicative.

Sarebbe, però, estremamente riduttivo circoscrivere la ricerca sulle soluzioni informative del controllo alla sola ideazione di strumenti innovativi in grado di soddisfare le mutate esigenze informative dei decisori aziendali. Nel tempo, infatti, l'attenzione dei ricercatori si è progressivamente spostata dall'analisi degli aspetti tecnico-informativi e progettuali degli strumenti alle loro implicazioni, ovvero ai loro effetti, sul piano organizzativo. Un cambiamento di focalizzazione che deriva dal consolidamento delle conoscenze su aspetti strettamente legati alla progettazione, all'applicazione e al funzionamento degli strumenti e, al tempo stesso, dalla consapevolezza dell'influenza che le soluzioni informative del controllo possono esercitare sul contesto organizzativo di applicazione, ben oltre quelle che sono le finalità precipuamente ascritte alle stesse.

Nel fiorente filone di ricerca che ha analizzato gli strumenti di controllo adottando le varie prospettive tratteggiate si collocano gli studi che hanno avuto ad oggetto il sistema di reporting interno. Quest'ultimo, insieme alla contabilità generale, alla contabilità analitica e al sistema di budgeting, rappresenta uno dei principali strumenti che compongono la struttura informativa del controllo. In quanto strumento atto a produrre e comunicare informazioni ai manager, esso è un elemento fondamentale del processo di controllo perché chiamato a garantire a questi ultimi un flusso informativo potenzialmente idoneo a guidarne i processi decisionali e a supportare la definizione delle eventuali azioni correttive.

Il percorso evolutivo conosciuto dalla ricerca sul sistema di reporting interno segue le traiettorie già brevemente accennate. I primi studi hanno concentrato l'attenzione sulla progettazione e sulle caratteristiche del sistema di reporting, in termini di tipologie di report esistenti, natura delle informazioni prodotte, caratteristiche e struttura delle varie forme di reportistica, ecc. Successivamente, la letteratura si è gradualmente arricchita di contributi sull'analisi e sulla comprensione degli effetti che il sistema di reporting è in grado di produrre all'interno ma anche all'esterno delle organizzazioni.

Nel presente lavoro l'attenzione è rivolta al sistema di reporting per l'interno per due principali ordini di motivazioni. Innanzitutto, la volontà di fornire un quadro quanto più esaustivo possibile del percorso evolutivo conosciuto dallo strumento e dagli studi che lo hanno analizzato nel tempo. L'obiettivo, in particolare, è quello di favorire la comprensione delle cause che hanno condotto al passaggio da forme di reportistica cosiddette "tradizionali" a forme di reportistica "evolute" impiegando, a tale scopo, la fiorente letteratura che è stata prodotta sul tema nel corso degli anni.

La seconda motivazione, sottesa alla decisione di studiare il sistema di reporting per l'interno, deriva dall'esigenza di colmare un *gap* della letteratura esistente. Gli studi hanno sovente sottolineato come il sistema di reporting interno possa essere osservato ed analizzato quale output del sistema informativo aziendale e, allo stesso tempo, quale processo in sé, con una propria struttura. Nella prima prospettiva, l'attenzione è posta, principalmente, sui contenuti del sistema di reporting, ovvero sull'insieme delle informazioni raccolte, elaborate e comunicate attraverso i report ai manager. Nella seconda, invece, il focus è sulle attività poste in essere con l'obiettivo di garantire l'implementazione di un efficace sistema di reporting.

La letteratura ha ampiamente dibattuto in merito al sistema di reporting per l'interno privilegiando, molto spesso, la sua accezione di output del sistema informativo aziendale. Gran parte degli studi, infatti, affronta il tema delle differenti tipologie di report, dei relativi contenuti e delle caratteristiche

che il sistema di reporting interno dovrebbe possedere per assicurare un efficace flusso informativo ai manager. Molto più limitati sono, invece, i contributi che affrontano il tema del processo di costruzione dei report per l'interno, ovvero le fasi sequenziali che conducono alla raccolta, all'elaborazione e alla comunicazione delle informazioni. Gli studi che hanno affrontato il processo di reporting lo hanno fatto, molto spesso, ponendo in evidenza le caratteristiche che tale processo dovrebbe presentare per poter condurre alla predisposizione di report per l'interno efficaci. Minore attenzione, invece, è stata posta, specie nell'ambito degli studi di controllo di gestione, all'analisi delle fasi che conducono alla predisposizione dei report per l'interno, delle loro relazioni e, soprattutto, delle criticità che potrebbero sorgere in ciascuna di esse e che potrebbero inficiare, in ultima istanza, l'efficacia dell'intero processo di reporting.

Alla luce di tali premesse, e per colmare i *gap* evidenziati, il lavoro si propone un duplice obiettivo. Da un lato, quello di analizzare la letteratura esistente sul sistema di reporting interno con lo scopo di evidenziare le molteplici interpretazioni che dello stesso sono state fornite sia come output del sistema informativo aziendale, sia come processo di raccolta, elaborazione, rappresentazione e comunicazione delle informazioni. Dall'altro, il lavoro mira a porre in evidenza le più importanti traiettorie evolutive che il sistema di reporting interno ha conosciuto nel tempo enfatizzandone, in particolare, le cause oltre che gli effetti sul contenuto e sulla struttura del sistema di reporting interno stesso.

A partire da tali obiettivi, il lavoro è stato strutturato in cinque capitoli. I primi due mirano a fornire una risposta al primo scopo della ricerca, ovvero a delineare il sistema di reporting nelle due prospettive sopra esposte. I restanti, invece, contribuiscono a realizzare il secondo obiettivo del lavoro, analizzando come il sistema di reporting interno si sia evoluto nel tempo e ponendo in evidenza cause e conseguenze di tale processo evolutivo.

Nello specifico, lo scopo del primo capitolo è di fornire un inquadramento concettuale con riferimento al sistema di reporting interno. L'obiettivo, in particolare, è di analizzare i diversi approcci interpretativi che hanno guidato gli studi sul tema per poi focalizzare l'attenzione sul sistema di reporting quale output del sistema informativo aziendale, illustrando le differenti tipologie di report esistenti e le caratteristiche proprie di un efficace sistema di reporting per l'interno.

Il secondo capitolo affronta, invece, il tema del processo di reporting. In particolare, esso viene analizzato focalizzando l'attenzione sulle tre fasi di *production*, *transmission* e *reception* delle informazioni. Lo scopo è quello di porre l'attenzione sulle fasi che vanno dalla definizione dei fabbisogni infor-

mativi degli utilizzatori dei report all'uso delle informazioni prodotte attraverso i report evidenziando, in particolare, le differenti tecniche di visualizzazione e rappresentazione delle informazioni che potrebbero accrescere l'efficacia nella trasmissione e, quindi, nell'utilizzo delle informazioni stesse.

Il terzo capitolo analizza il sistema di reporting tradizionale, ovvero il reporting sostanzialmente focalizzato sull'uso di informazioni e di indicatori economico-finanziari e sull'analisi delle varianze. Nonostante la profonda evoluzione conosciuta dal sistema di reporting nel tempo, infatti, esso rappresenta ancora oggi una delle forme di reportistica più diffuse all'interno dei contesti aziendali di piccole e grandi dimensioni e merita, pertanto, particolare attenzione. Inoltre, l'analisi del sistema di reporting tradizionale si rivela fondamentale per comprendere il percorso evolutivo conosciuto dallo strumento nel tempo. È, infatti, a partire dai limiti del sistema di reporting tradizionale che la letteratura di controllo di gestione ha avviato una profonda riflessione volta a individuare e promuovere nuove forme di reportistica per l'interno.

Il quarto capitolo affronta il tema dell'evoluzione del sistema di reporting per l'interno. Lo scopo è, da un lato, di analizzare le cause, interne ed esterne, che hanno condotto all'esigenza di promuovere forme di reportistica per l'interno alternative a quelle tradizionali. Dall'altro, il capitolo si propone di analizzare alcune delle più recenti soluzioni di reportistica che sono state promosse per sopperire ai limiti insiti nel sistema di reporting tradizionalmente inteso, segnatamente il report di controllo strategico, il report per variabili chiave, il reporting valutativo integrato e i report multidimensionali come la Piramide della Performance e la Balanced Scorecard.

Infine, il quinto capitolo affronta il tema delle soluzioni di reportistica per l'esterno che si sono affermate in tempi recenti. La scelta di focalizzare un capitolo su tali strumenti deriva dal fatto che la letteratura ha enfatizzato come gli stessi abbiano rappresentato importanti propulsori all'evoluzione del sistema di reporting per l'interno. L'obiettivo, in particolare, è di fornire alcune prime riflessioni, anche alla luce della letteratura esistente sul tema, in merito a *se* e *come* l'introduzione di forme di reportistica per l'esterno innovative possa influenzare anche la reportistica per l'interno.

Questo volume è il risultato del lavoro di ricerca condotto presso il Dipartimento di Management dell'Università Politecnica delle Marche. Esso, però, è anche il frutto del supporto e della collaborazione di tanti preziosi colleghi che, nel corso di questi anni, hanno voluto regalarmi importantissimi momenti di confronto e di crescita.

Tra di essi, sento di dover ringraziare, innanzitutto, il Prof. Stefano Marasca per il prezioso supporto sul piano scientifico, oltre che personale, che non ha mai mancato di donarmi lungo tutto il mio percorso accademico.

Un sincero grazie va anche alla Prof.ssa Maria Serena Chiacchi per essere stata una presenza costante e insostituibile, fonte inesauribile di stimoli sul piano scientifico e di incoraggiamenti nell'attività di ricerca.

Grazie al Dott. Marco Montemari, al Prof. Simone Poli e al Prof. Marco Giuliani per gli importanti momenti di confronto e per il supporto che mi hanno sempre donato, anche nei momenti più difficili sul piano professionale e personale.

I miei ringraziamenti si estendono a tutti i colleghi del Dipartimento di Management: ad essi va la mia riconoscenza per aver contribuito alla mia crescita e per aver reso ogni singola giornata di lavoro un vero piacere.

Infine, un doveroso grazie alla mia famiglia e ai miei amici: senza di loro il percorso accademico, e quello della vita, sarebbero stati ben più difficili.

La responsabilità di tutto quanto scritto e delle sue manchevolezze resta, ovviamente, a carico di chi scrive.

Marco Gatti

1. IL SISTEMA DI REPORTING INTERNO

1.1. Premessa

In un'accezione ampia, il termine reporting identifica l'insieme dei rapporti attraverso i quali vengono raccolte, elaborate e comunicate informazioni agli *stakeholder* che, a vario titolo e per differenti finalità, ne abbiano necessità (Marchi, 2009). Esso, quindi, assolve la funzione di produrre e trasferire informazioni rendendo possibile la conoscenza di fenomeni rilevanti per i fruitori delle informazioni stesse. In una prospettiva più ristretta, invece, il reporting è l'insieme dei rapporti informativi per il controllo di gestione (Brusa, 2000; Marchi, 2013). In questa accezione, esso rappresenta una delle soluzioni informative attraverso le quali il sistema di controllo supporta l'attività di governo e guida della gestione aziendale (Brunetti, 1992).

Quella che potrebbe sembrare una speculazione sul piano prettamente teorico ha, in realtà, importanti implicazioni anche, e soprattutto, su quello pratico. Infatti, accogliere l'idea di un sistema di reporting in senso ampio implica estendere la platea dei potenziali fruitori delle informazioni prodotte inglobando *stakeholder* sia interni sia esterni. Un ampliamento che induce a distinguere le soluzioni di reportistica rivolte all'esterno da quelle orientate all'interno e che si riflette, in primo luogo, sulla tipologia di fenomeni oggetto di analisi e, conseguentemente, sulla natura e sulla quantità di informazioni che il sistema di reporting è chiamato a produrre (Marelli, 2000; Marchi, 2009). Al contrario, interpretare il reporting in un'accezione ristretta circoscrive la platea dei potenziali destinatari ai soggetti interni all'azienda, manager e Alta Direzione *in primis*, conducendo ad un'inevitabile focalizzazione delle informazioni prodotte sulle specifiche esigenze informative da soddisfare.

Ai fini del presente lavoro, il sistema di reporting verrà primariamente interpretato nell'accezione ristretta, ovvero come una soluzione informativa del più ampio sistema di controllo di gestione la cui primaria finalità consiste nel soddisfare le esigenze informative dei manager aziendali.

Accogliere questa prospettiva interpretativa impone alcune importanti riflessioni in merito alle relazioni esistenti tra il sistema di reporting e il più ampio sistema informativo aziendale, anch'esso deputato al soddisfacimento delle esigenze informative dei vari soggetti interni all'azienda e non solo (Pisoni, 1979; Camussone, 1988; Francesconi, 2011). Marchi (1993, pp. 7-8) identifica quest'ultimo come: "l'insieme degli elementi e delle loro relazioni che determinano i procedimenti di produzione dell'informazione, partendo dai dati che descrivono, in origine, i fenomeni aziendali e ambientali: procedimenti finalizzati a soddisfare, con efficacia ed efficienza, le esigenze conoscitive interne ed esterne all'azienda. Gli elementi interrelati sono rappresentati dai dati, ai diversi livelli di elaborazione, dalle risorse tecniche, umane e metodologiche e dalle informazioni che rappresentano il prodotto finale del sistema".

Questa interpretazione rende immediatamente palesi le relazioni esistenti tra il sistema informativo aziendale e il sistema di reporting *stricto sensu*. Entrambi, infatti, sono sistemi il cui scopo principale si sostanzia nella produzione e nella trasmissione di informazioni destinate a soddisfare le esigenze informative di differenti destinatari. Questi possono essere sia esterni sia interni all'organizzazione, nel caso del sistema informativo aziendale, mentre sono esclusivamente interni nel caso del sistema di reporting nell'accezione ristretta. Quest'ultimo, quindi, data la focalizzazione sulla produzione di informazioni per i soli fruitori interni all'azienda, identifica un sottosistema del più ampio sistema informativo aziendale.

Un sottosistema che al sistema informativo aziendale è, però, strettamente e indissolubilmente legato. È, infatti, il sistema citato a fornire gran parte dei dati che, opportunamente selezionati, elaborati e comunicati attraverso un insieme di report, divengono informazioni utili ai manager aziendali. Si tratta, però, di un legame che non deve sfociare in una sovrapposizione tra i due sistemi. Come sostenuto da Bergamin Barbato (1991, p. 233), infatti: "l'interrelazione tra i due sistemi è favorita dall'informatizzazione e dal ricorso a sistemi contabili integrati: è comunque necessario tenere concettualmente distinti i due sistemi e porli sotto la responsabilità di gestori con professionalità correttamente differenziate". Sistemi separati, dunque, caratterizzati da forti intersezioni che, pur essendo strumentali all'efficace funzionamento di entrambi, non ne limitano l'individuazione quali sistemi autonomi chiamati a rispondere a esigenze informative differenziate avvalendosi

di modalità di raccolta, elaborazione, rappresentazione e comunicazione delle informazioni inevitabilmente diverse.

È a partire da tali assunti che il lavoro intende analizzare il sistema di reporting interno quale soluzione informativa del sistema di controllo di gestione che, essendo alimentata principalmente, sebbene non esclusivamente, dal sistema informativo aziendale, identifica, allo stesso tempo, un sottosistema di quest'ultimo. Questa interpretazione consente, da un lato, di porre in evidenza le relazioni esistenti tra il sistema di reporting interno e gli altri strumenti del più ampio sistema di controllo di gestione. Dall'altro, essa permette di focalizzare l'attenzione anche sul ruolo del sistema informativo aziendale nella predisposizione del sistema di reporting che è aspetto cruciale ai fini, in particolare, dell'analisi del processo di reporting.

1.2. Il sistema di reporting: output e processo

La letteratura economico-aziendale è solita analizzare il sistema di reporting interno adottando due differenti prospettive (Terzani, 1999; Marasca et al., 2009, 2013).

Nella prima, della quale si è già discusso nel paragrafo precedente, il sistema di reporting interno è interpretato come uno degli output del sistema informativo aziendale (Marchi, 1988; Marelli, 2000). Essa, pertanto, focalizza l'attenzione su un'idea di sistema di reporting quale insieme dei rapporti predisposti a partire dai dati prodotti dal sistema informativo aziendale e successivamente condivisi con i manager.

Nella seconda prospettiva interpretativa proposta dalla letteratura economico-aziendale, meno indagata rispetto alla precedente, il sistema di reporting è osservato nella sua dimensione processuale (Marchi, 2018). In questo caso, la focalizzazione è sulle fasi sequenziali che conducono alla predisposizione di un sistema di rapporti piuttosto che sul risultato ultimo del processo di elaborazione delle informazioni prodotte dal sistema informativo aziendale. Rilevanti, in questa accezione, sono le fasi che si sostanziano, in estrema sintesi, nell'identificazione dei fabbisogni informativi, nell'acquisizione dei dati dal sistema informativo aziendale, nella individuazione delle variabili chiave oggetto di monitoraggio, nella elaborazione dei dati ai fini dell'ottenimento delle informazioni, nella verifica del grado di accuratezza delle informazioni e, infine, nella rappresentazione e nella comunicazione delle informazioni prodotte. La prospettiva di osservazione si sposta, in sostanza, dal risultato ultimo del sistema di reporting alle fasi che conducono alla predisposizione di un sistema di reporting per l'interno.