

L'individuazione tempestiva delle crisi: il contributo degli studi classici all'istituzione di adeguati assetti organizzativi

Prof. PAOLO BOGARELLI

ABSTRACT: (THE TIMELY DETECTION OF CRISES: THE CONTRIBUTION OF CLASSICAL STUDIES TO THE ESTABLISHMENT OF ADEQUATE ORGANIZATIONAL STRUCTURES). *According to Article 2086 of the Italian Civil Code, companies have a legal obligation to establish "an organizational, administrative, and accounting structure adequate to the nature and size of the business, including in view of timely detection of a company crisis and the loss of its status as a going concern, and to act without delay in such cases, implementing the appropriate legal tools to overcome the crisis and recover the status of a going concern." While scholars studying Article 2086 mainly refer to the contemporary literature, this paper suggests that an in-depth analysis of classical studies can enhance the understanding and evaluation of organizational configurations in relation to this legal provision. Indeed, classical studies have developed institutional principles that - with a high degree of validity across space and time - can certainly contribute to the finalization of organizational, administrative, and accounting structures for the timely recognition of crisis situations. Consequently, the present work concerns the historiographical analysis of management and organization studies to answer the following research question: How does the study of classical authors contribute to advancing knowledge of the early assessment of crises through the adoption of appropriate organizational, administrative, and accounting structures? To answer this question, we analyze to literature along two dimensions: a) the nature and content of organizational, administrative, and accounting structures; b) the organizational and managerial principles that guide, inform, and allow detecting crisis situations with particular reference to the design, implementation, and evaluation of the organizational, administrative and accounting structures. The results of the historiographic analysis suggest the adoption of a contingent approach to the design and evaluation of organizational structures based on a close fit between the situational factors and the organizational parameters. Organizational structures are considered adequate to promptly intercept crisis situations if they are consistent with the contingency factors and ensure:*

- unity of command and direction through appropriate decision-making decentralization, and consequently, the allocation of power and responsibility within the organizational structure;
- effective control of the company's operational and financial performance. Achieving this requires distinguishing companies with simple structures from those with functional or divisional structures.

Particularly in the case of small companies with a simple structure, the mistake of confusing the adequacy of the organizational structure with its degree of formalization should be avoided, since these organizations revolve around their shareholder-managers, where the formalization of tasks is counterproductive. In these cases, the organizational structure is effective if shareholders, having delegated some activities, are able to devote the necessary time to review operational and financial performance both ex post and prospectively. For companies with functional or divisional structures, the timely recognition of crises depends on the skills and competencies of those responsible for the functions or divisions, and on the consistency between the organizational structure and the operating systems. In this context, the information, planning, and control systems that operate transversally with respect to the operational units play a key role in coordinating the activities and ensuring the functions or divisions do not operate in silos and lose sight of the overriding corporate interests. The adequacy of these organizational structures for the timely detection of crises therefore depends on the adoption of valid procedures that characterize the information system and the programming and control mechanisms, defining the times and ways in which the functions or departments are called upon to contribute. Furthermore, but not secondarily, adequacy depends on the ability to activate effective ways of coordinating activities based on mutual adaptation. In fact, this form of coordination, both at the management and operational level, allows reconciling compliance with the hierarchical procedure with the need to act quickly, especially in cases where operational and financial performance is not satisfactory.

DOI: 10.17408/RIRE.APB091011122023-ISSN1593-9154
Riceruto il 5-1-2023 - Accettato il 2-11-2023

1. Oggetto, finalità, metodo di indagine

Il legislatore italiano, con l'adozione del codice della crisi (D.Lgs. 14/2019), ha individuato nell'istituzione di adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili il principale presidio da implementare per far emergere tempestivamente le situazioni di crisi

(IRRERA, 2019). L'art. 2086 del codice Civile, infatti, prescrive di “*istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale*”.

Il disposto normativo, foriero di specifiche responsabilità in capo agli organi amministrativo e di controllo, ha sollecitato gli studiosi di diritto commerciale (ex multis AA.VV., 2016), di economia aziendale (ex multis BOGARELLI, CASTELLANO, FRADEANI, GAETANO, RIVA, 2022; DANOVÌ e QUAGLI, 2021; BASTIA e RICCIARDELLO, 2020; PANIZZA, 2020), di organizzazione aziendale (MARTINEZ, 2020) e la prassi professionale (CNDCEC, 2020; ODCEC Milano, 2017) a delimitare la nozione e il perimetro degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili privilegiando i riferimenti bibliografici riconducibili alla dottrina giuridica ed economico-aziendale contemporanea in materia di crisi aziendali.

Il presente lavoro muove dall'assunto che un'adeguata considerazione degli studi classici possa migliorare la comprensione e l'inquadramento rigoroso degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili, tanto in vista della loro progettazione, quanto della valutazione del loro grado di adeguatezza. Nell'ambito degli studi classici, infatti, sono stati elaborati principi istituzionali a riguardo dell'organizzazione aziendale e dell'informazione economica a supporto dei processi di governo aziendale, che – avendo elevata validità nello spazio e nel tempo – possono certamente contribuire a finalizzare gli assetti organizzativi, amministrativi e contabili alla conoscenza tempestiva delle situazioni di crisi. Considerato che manca, a tutt'oggi, un'indagine storiografica che approfondisca le fondazioni teoriche degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili in relazione alle situazioni di crisi, il presente lavoro ha per oggetto l'analisi storica delle istituzioni di economia aziendale, di organizzazione e di management, ed è finalizzata ad individuare i principi istituzionali utili a progettare e implementare adeguati assetti organizzativi, nonché a valutarne il grado di funzionalità alla conoscenza tempestiva delle situazioni di crisi. Il presente lavoro, pertanto, intende rispondere alla seguente domanda di ricerca: in che modo lo studio delle opere classiche, italiane e straniere, contribuisce al progresso delle conoscenze sull'emersione tempestiva delle crisi attraverso l'adozione di adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili?

In relazione alle finalità conoscitive perseguite, si è adottato un disegno di ricerca che riconduce l'analisi storica della letteratura a due dimensioni particolari di indagine:

- la natura e il contenuto degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili;
- i Principi istituzionali che, in relazione all'esigenza di rilevare tempestivamente le situazioni di crisi, orientano e informano: a) la progettazione e l'implementazione degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili; b) la valutazione dell'adeguatezza degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili.

La struttura del lavoro riflette il disegno di ricerca adottato.

Sul piano metodologico, si tratta di una ricerca storiografica a prevalente contenuto teorico e speculativo, senza correlati empirici aziendali, condotta nel solco tracciato dalla dottrina italiana e straniera, secondo le quali le indagini storiografiche, per essere significative e puntuali, non si devono dipanare in un resoconto analitico delle opere investigate, ma in un'interpretazione sistematica e critica delle opere esaminate. Più precisamente, Canziani, ancorandosi al pensiero di Benedetto Croce, sottolinea che la storiografia (CANZIANI, 2020, pag. 238) è da intendere come “*interpretazione sintetica ed unitaria di intere dinamiche e problemi*”. L'approccio storiografico, dunque (NAPIER, 2020), implica un'analisi strutturata e critica di un certo ambito della letteratura, più che una mera

lista delle opere esaminate. Il metodo storico, infatti, (FERRARIS FRANCESCHI, 1992, pagg. XII-XIII) *“viene concepito in senso strumentale, vale a dire come un mezzo per l’ampliamento e l’approfondimento delle conoscenze [...] l’indagine storica [...] trova il suo spazio vitale nelle dottrine economico aziendali”*. Aderendo ai citati orientamenti dottrinali, sul piano metodologico il presente lavoro espone, senza pretesa di esaustività – essendo la bibliografia di riferimento sconfinata – la sintesi e gli esiti dell’analisi storiografica condotta, richiamando espressamente, tramite citazioni puntuali, il pensiero degli Autori ritenuti maggiormente contributivi in relazione alle due dimensioni particolari di indagine. Il metodo di indagine prescelto, peraltro, impone di chiarire due aspetti complementari: l’orizzonte temporale di riferimento dell’indagine storiografica e il criterio che ha orientato la selezione delle opere classiche, in modo da rendere comprensibile per quali ragioni si focalizza l’attenzione su determinati lavori, e non su altri.

Con riferimento all’orizzonte temporale, la scelta di considerare le opere classiche italiane e straniere circoscrive l’orizzonte temporale di riferimento al XX secolo, essendovi stati pubblicati i principali trattati di economia aziendale, di organizzazione e di Management. A riguardo del criterio che ha orientato la selezione delle opere classiche, si precisa che sono stati privilegiati i lavori:

- orientati ad individuare principi di Direzione Aziendale validi nello spazio e nel tempo;
- che sottendono un approccio contingente alla fenomenologia delle aziende di produzione;
- improntati ad una concezione sistemica dell’impresa che consideri, o quanto meno non disconosca, neppure indirettamente, i tre complementari momenti dell’amministrazione aziendale: il gestionale, l’organizzativo e dell’informazione economica (rilevazione).

L’adozione del criterio sopra precisato sottende un preciso costrutto teorico di riferimento, articolato e sintetizzabile nei seguenti punti.

- L’inquadramento e la definizione degli assetti organizzativi non possono prescindere dalla comprensione dell’essenza del fenomeno organizzativo.
- L’organizzazione del lavoro nelle imprese è funzionale al miglioramento della gestione, fermo restando che, in concreto, gestione e organizzazione si condeterminano reciprocamente.
- Ciascun assetto organizzativo, inteso come complesso unitario di variabili organizzative, può essere adeguatamente impostato e valutato, specialmente in vista dell’individuazione tempestiva delle situazioni di crisi, soltanto in relazione alla più vasta economia dell’impresa e, precisamente, ai caratteri della sua gestione.
- L’informazione economica fonda il governo consapevole della gestione e dell’organizzazione aziendale.

Di conseguenza, nella selezione degli Autori, sono stati privilegiati, soprattutto in ambito internazionale, quelli che hanno indagato le tematiche organizzative in relazione alle attività economiche svolte dalle imprese, vale a dire in relazione alla gestione, tralasciando, di conseguenza, quelle che indagano le fenomenologie aziendali in termini prettamente organizzativi, focalizzando l’attenzione sulle unità organizzative e sulle attività svolte al loro interno. Si ritiene, infatti, che questi ultimi lavori non riflettano adeguatamente l’empiria delle aziende di produzione, in quanto (D’ORIANO, 1985) la gestione ha una propria

rilevanza ontologica, autonoma e distinta dall'organizzazione del lavoro, e non può essere racchiusa, come accade in alcuni manuali di organizzazione, (soltanto) nell'attività delle unità organizzative aziendali. Sul punto ritorna alla memoria l'acume di Masini (1960) che, per meglio chiarire le specificità dei tre complementari aspetti dell'amministrazione aziendale, con riferimento ad un'operazione di scambio annotava che:

- a livello gestionale rilevano le qualità, la quantità e il prezzo dei beni economici oggetto di scambio, contestualizzati nel sistema di accadimenti aziendali e nel mercato in cui si compie;
- sotto il profilo organizzativo rilevano gli organi aziendali che intervengono nell'operazione di scambio e, all'interno di essi, i compiti assolti da ciascun lavoratore, nonché le correlate responsabilità;
- infine, per quanto concerne la misurazione economica, rilevano le variazioni che l'operazione di scambio determina nel sistema dei valori d'impresa, nonché ogni altra informazione quantitativa (monetaria e non) risultata necessaria o utile agli operatori aziendali.

L'approccio adottato nella ricostruzione storiografica valorizza la progressiva convergenza, pur nella diversità di matrici culturali, fra gli studi di Economia aziendale e una parte di quelli di Management. Detto approccio, inoltre, risulta particolarmente adatto al contesto normativo italiano, atteso che l'obbligo di istituire adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili, si rinviene nell'art. 2086 del Codice Civile, significativamente titolato "Gestione dell'impresa": per il legislatore italiano, pertanto, l'istituzione di adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili deve risultare funzionale alla gestione, anche (ma non solo) in vista del risanamento aziendale.

Tale modo di procedere, nel contempo, costituisce un limite oggettivo del metodo utilizzato, in quanto – conseguentemente – ha indotto a non considerare i lavori classici:

- a) pubblicati prima o dopo il XX secolo;
- b) che indagano le variabili organizzative o le attività aziendali prescindendo, rispettivamente, dalla gestione aziendale o dall'organizzazione del lavoro.

Un'ultima precisazione. Pur essendo l'indagine storiografica incentrata sugli studi classici, per alcuni aspetti tecnici, riconducibili alle odierne fattispecie aziendali, il lavoro contiene, per completezza di trattazione, anche alcuni richiami a lavori contemporanei. Ad esempio, in relazione alle informazioni da elaborare ad opera del sistema amministrativo, si è fatto riferimento anche ai lavori odierni sui Key Performance Indicators, atteso che il termine era pressoché sconosciuto negli studi classici, sebbene fosse ben compresa, come si avrà modo di chiarire, la necessità di elaborare informazioni sintetiche e rilevanti sugli andamenti aziendali che supportassero la direzione aziendale nel governo delle imprese.

2. La collocazione degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili nella Storia della Ragioneria

L'analisi storiografica degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili in relazione alle situazioni di crisi richiede una adeguata contestualizzazione nel campo della Storia della Ragioneria, atteso che si tratta di un tema al contempo *speciale* e *interdisciplinare*: le variabili organizzative (gli assetti organizzativi) vengono infatti connesse alla rilevazione contabile

dei fenomeni aziendali (gli assetti contabili) ed alla predisposizione di informazioni rilevanti ad uso della Direzione (gli assetti amministrativi) per l'individuazione tempestiva delle situazioni di crisi.

Il tema indagato presenta caratteri di novità rispetto ai temi classici della Storia della Ragioneria: sebbene esistano molteplici studi internazionali sulla storia della contabilità generale (*ex multis*, EDWARDS, 1989, MATTESICH, 2008); e della contabilità direzionale (HOSKIN e MACVE, 2000; CHAPMAN, HOPWOOD e SHIELDS, 2007; EDWARDS, 2019); non risultano indagini storiografiche che connettano l'evoluzione di entrambe le discipline agli assetti organizzativi aziendali, nell'intento di favorire l'emersione tempestiva delle situazioni di crisi. La novità del tema indagato, peraltro, risponde idealmente alle istanze di ampliamento degli interessi di ricerca della Storia della Ragioneria emerse nel corso degli ultimi anni, in una prospettiva che valorizzi la multidisciplinarietà e le specificità dei contesti nazionali. A tal proposito, Carmona (2004) ha da tempo rappresentato la necessità di coinvolgere una più ampia comunità di studiosi nelle ricerche di Storia della Ragioneria; secondo Walker (2005) gli approcci interdisciplinari possono contribuire ad alleviarne i colli di bottiglia metodologici e ad arrestarne la stagnazione teorica; Cinquini e Tenucci, (2008) hanno constatato potenziali di sviluppo per gli studi storici in aree dell'economia delle imprese non adeguatamente investigate; Antonelli e D'Alessio (2014) hanno sottolineato la rilevanza del contesto nazionale di riferimento, specialmente nel caso italiano; infine, per Edwards e Walker (2020) un ampliamento degli interessi di ricerca della Storia della Ragioneria contribuirà al progresso degli studi e contrasterà quella che considerano una inopportuna tendenza all'introversione.

Chiarito che il tema indagato si colloca a pieno titolo nell'ambito della Storia della Ragioneria, si annota che gli autori italiani, nei trattati classici di ragioneria, hanno tenuto in adeguata considerazione le variabili organizzative, anche in relazione alle crisi di impresa.

Esponendo sinteticamente in ordine cronologico:

- Besta (1922), nel primo volume de La Ragioneria, tratteggiando le relazioni fra organizzazione del lavoro e controllo economico annotava che:
 - o l'organizzazione (pag. 169) “è, in massima, una coordinazione, uno sviluppo e un progressivo adattamento di organi già esistenti”;
 - o “una sapiente istituzione di organi amministrativi, una sapiente distribuzione di funzioni, insomma una sapiente organizzazione, è ad un tempo condizione essenziale di un controllo compiuto e mezzo efficacissimo per ottenerlo” (pag. 170).
- Ceccherelli, nelle Istituzioni di Ragioneria (1930), in relazione all'organismo personale, evidenziava, in continuità rispetto al Besta, che:
 - o all'interno dell'organizzazione aziendale si distinguono “organi volitivi o deliberanti, organi direttivi e organi esecutivi” (pag. 26);
 - o “la differenziazione degli organi e delle funzioni deve condurre ad una organizzazione generale di tutte le forze lavoro, così da coordinarle e dirigerle al miglior conseguimento del fine senza spreco di energie e col maggior risultato possibile” (pag. 27).
- Riparbelli, nel trattato sul contributo della Ragioneria all'analisi dei dissesti aziendali (1950), nell'ambito del secondo capitolo, dedicato alla prevenzione dei dissesti, esaminava i “provvedimenti organizzativi e amministrativi atti a mantenere ed a rafforzare la funzionalità delle imprese”, distinguendo l'adeguamento strutturale e dimensionale da quello funzionale, con ampi richiami all'opera di Onida (1939).
- Amodeo, ne “La ragioneria generale delle imprese” (1983), dedicava il secondo capitolo all'organizzazione delle aziende, tratteggiando, fra l'altro:

- L'articolazione delle responsabilità all'interno dell'organizzazione ed i conflitti che ne possono derivare;
- gli organigrammi aziendali.

3. Natura e componenti degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili

3.1 Gli assetti organizzativi

Come Barnard (1938) ha insegnato, l'organizzazione di ciascun'impresa si colloca all'interno di un più ampio sistema cooperativo, di un complesso di componenti fisiche, biologiche, personali e sociali che, attraverso il lavoro di più persone, persegue determinati fini. Rimanendo nell'ambito delle aziende di produzione, che si tratti di un'impresa industriale, di una società di consulenza o di un'impresa agricola, sebbene il più ampio sistema cooperativo di ciascuna delle tre tipologie di imprese sia strutturalmente differente, all'interno di ciascuna di esse si viene a formare e ad operare una determinata organizzazione.

Muovendo da tali premesse Barnard (1938, pag. 74) definì l'organizzazione come *“sistema di attività o forze, di due o più persone, consapevolmente coordinate?”*.

Rileva sottolineare l'assonanza fra il pensiero di Barnard e la concezione che Besta e Zappa avevano maturato del fenomeno organizzativo, ancorché nominalmente riferita alle unità organizzative, anziché al lavoro delle persone. Secondo Besta, infatti, l'organizzazione (1922, I, pag. 169) *“è, in massima, una coordinazione, uno sviluppo e un progressivo adattamento di organi già esistenti?”*; per Zappa, similmente, (1927, pag. 182) l'organizzazione riguarda *“la struttura, l'ordinamento e la coordinazione”* degli organi aziendali.

L'elemento della *coordinazione*, come si è accennato, presuppone l'esistenza di un fine gestionale comune al cui raggiungimento viene ordinato il lavoro delle persone nell'ambito di una determinata impresa.

L'organizzazione del lavoro si attua, in concreto, attraverso la divisione, la specializzazione e il coordinamento del lavoro: come ha lucidamente sottolineato Onida, (1971, pag. 137) *“mercè il lavoro bene organizzato, uomini comuni, non dotati di qualità straordinarie, possono raggiungere grandi risultati?”*.

La *divisione* del lavoro (GULICK e URWICK, 1937, pag. 3) *“è la base dell'organizzazione; certamente la ragione stessa dell'organizzazione”*; essa promana dalla scelta di evitare che tutti gli addetti compiano indistintamente le medesime attività, assegnando a ciascun operatore l'esecuzione di determinate operazioni e l'assolvimento di precisi compiti. La divisione del lavoro, operata fra le imprese e all'interno delle imprese, porta con sé la *specializzazione* del lavoro. Sia sufficiente rimandare, sul punto, al celeberrimo esempio della fabbrica di spilli di Adam Smith (1776), non senza ricordare che le basi della specializzazione del lavoro sono state ricondotte da Barnard a cinque categorie fondamentali, fra loro correlate:

- 1) il luogo ove il lavoro è svolto (specializzazione geografica);
- 2) il tempo ove il lavoro è svolto (specializzazione temporale);
- 3) le persone che svolgono il lavoro (specializzazione associativa);
- 4) le cose su cui il lavoro è svolto (specializzazione materiale, legata ai fini);
- 5) il metodo, la tecnologia o il processo secondo cui il lavoro è svolto (specializzazione di processo); la specializzazione di processo è di particolare rilevanza quando si padroneggiano vari metodi per raggiungere lo stesso genere di risultati.

La crescente specializzazione del lavoro alimenta un corrispondente fabbisogno di coordinamento del lavoro.

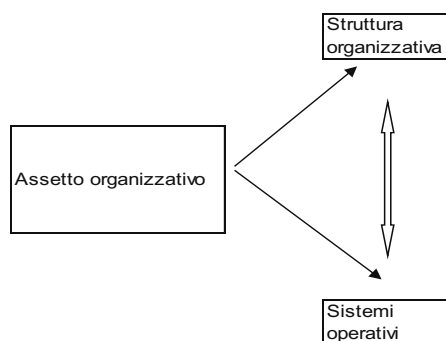
Nella sua essenza, pertanto, l'organizzazione del lavoro nelle imprese, si collochi al supremo livello decisionale, a quello direttivo o esecutivo, si traduce in precipue modalità di divisione, specializzazione e coordinamento; queste ultime, peraltro, richiedono l'attivazione di appositi canali di comunicazione fra le varie unità organizzative e all'interno delle medesime. Infatti (MARCH e SIMON, 1958, pag. 202) *“maggiore è l'efficienza della comunicazione, maggiore è la tolleranza dell'interdipendenza”* e, conseguentemente, la possibilità di coordinamento delle attività lavorative.

Muovendo dall'essenza del fenomeno organizzativo verso l'oggetto di indagine del presente lavoro, la nozione di *assetto organizzativo* esplicita il fatto che l'organizzazione di un'impresa può risultare diversamente *configurata* e *formalizzata*; ogni assetto organizzativo, pertanto, si presenta (BRUSA, 2004, pag. 28) come *“un insieme integrato di variabili”*, in cui (BARNARD, 1938, pag. 77) *“è l'ordine che determina cosa è significativo”*.

Con riferimento alle aziende di produzione, l'analisi degli assetti organizzativi viene condotta a livello di organo o unità organizzativa, intesa (MASINI, 1960, pag. 3) come *“unità elementare rispetto alla decisione, alla direzione e [...] allo svolgimento di operazioni dell'impresa”*. Così, esemplificando, (BESTA, 1922, I, pag. 206) *“in un'impresa manifatturiera il passaggio delle materie dai magazzini alle officine, e quello dei prodotti dalle officine ai magazzini di deposito sono funzioni che si compiono all'interno di due organ?”*.

Nel corso del tempo sono emerse due concezioni degli assetti organizzativi. Secondo un primo orientamento di pensiero, che ne distingue la componente statica da quella dinamica, l'assetto organizzativo (AIROLDI, BRUNETTI, CODA, 1994, pag. 442) è *“definito dalla struttura organizzativa [...] e dai sistemi operativi”*.

Figura 1: L'assetto organizzativo quale risultante di struttura organizzativa e sistemi operativi



Un secondo orientamento di pensiero (MINTZBERG, 1983), rappresentato in figura 2, invece, nel rappresentare i livelli gerarchici aziendali distingue fra organi di *Line* e *Staff*; detto orientamento, inoltre, dando separata evidenza al vertice strategico, rende esplicita anche la configurazione della *governance aziendale*.

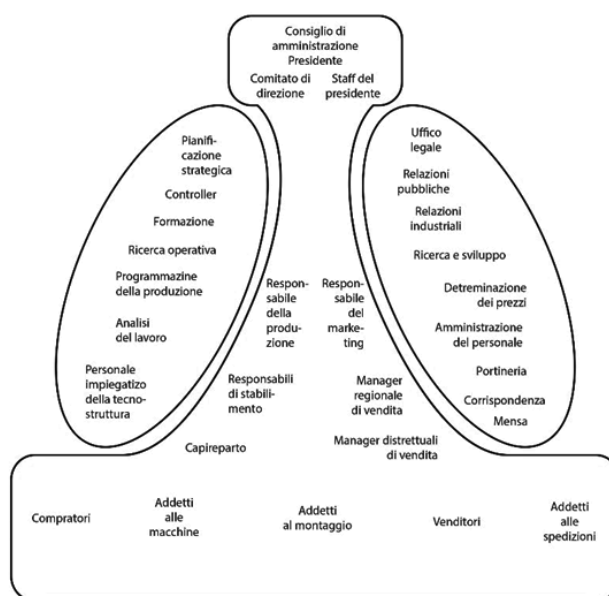
Le due concezioni sono complementari.

Con riferimento alla prima concezione, la struttura organizzativa (CODA, 1973, pag. 14) definisce *“il modello di divisione e di coordinamento del lavoro adottato per conseguire i fini aziendali”*: essa individua le unità organizzative operanti all'interno dell'impresa, i compiti loro

assegnati e le relazioni (orizzontali, verticali e trasversali) che intercorrono fra le stesse; la struttura organizzativa formale è rappresentata nell'organigramma aziendale.

Le strutture organizzative, in relazione al criterio di divisione del lavoro al primo livello direzionale, vengono classificate in strutture organizzative elementari (BRUSA, 1986; REBORA, 1998;), tipiche delle piccole imprese, strutture organizzative funzionali, strutture organizzative divisionali (CHANDLER, 1962; SLOAN, 1963; ANSOFF e BRANDENBURG, 1971; MARCHINI, 1978), strutture matriciali (GALBRAITH, 1971). In relazione alla dimensione temporale (PERRONE, 1990, pag. 375) “*ad organi permanenti si affiancano organi temporanei, così come è possibile trovare organi discontinui, oltre che continui*”.

Figura 2 – L’assetto organizzativo quale risultante di organi di Line e Staff
(Fonte: Mintzberg, 1983)



Con riferimento alla *governance aziendale*, ad esempio, gli organi istituzionali (ad esempio, il Consiglio di amministrazione, i comitati endoconsiliari, l'Organismo di Vigilanza, il Collegio sindacale), sono al contempo permanenti e discontinui; per contro, eventuali gruppi di progetto, che accolgono personale proveniente da varie funzioni, sono temporanei e continui, in quanto si sciolgono una volta giunto a compimento il progetto per cui sono stati istituiti.

Le strutture organizzative elementari e funzionali meritano particolare attenzione, in quanto sono le più diffuse nel contesto italiano, notoriamente caratterizzato da imprese di piccole-medie dimensioni. Le strutture organizzative elementari si connotano per il collegamento diretto fra la gli attori-chiave (tipicamente, i soci - amministratori) ed il nucleo operativo; presentano un basso grado di formalizzazione dei ruoli e delle linee di dipendenza, un elevato grado di accentramento decisionale, un limitato ricorso alla delega. Infatti, pur essendo presenti, in non pochi casi, posizioni professionali qualificate a cui affidare la responsabilità esecutiva di alcune attività, i responsabili, si configurano come

capi intermedi esecutivi, in quanto le scelte degli indirizzi gestionali e degli investimenti correlati sono assunte dalla Direzione Generale. In altre parole, i managers assunti per coprire posizioni-chiave in determinati rami della gestione (ad esempio, la conduzione di un determinato processo produttivo) si limitano ad attuare le direttive impartite dalla Direzione, rapportandosi con essa anche per la soluzione di eventuali problematiche di rilievo che dovessero emergere nello svolgimento delle proprie attività. Accade, inoltre, che la Direzione generale affianchi i capi intermedi nella conduzione delle attività di gestione: si pensi, ad esempio, alle attività di vendita, per le quali capita di frequente che la Direzione curi personalmente i rapporti con i clienti più importanti. Nell'ambito dell'organigramma di strutture organizzative elementari viene data separata evidenza (BRUSA, 1986) alle funzioni tecnico produttiva, commerciale e amministrativa.

Per quanto riguarda le strutture funzionali, sia sufficiente ricordare che le funzioni sono individuate da gruppi di processi della medesima specie economico-tecnica. Le Aree funzionali caratteristiche, che (FERRERO, 1987, pag. 177) *“riflettono, nei loro complementari obiettivi funzionali, l'oggetto e l'estensione dell'attività economico-produttiva”*, e includono le funzioni Ricerca e Sviluppo, Acquisti, Logistica, Produzione, Vendite e Marketing, compongono, nella concezione di Mintzberg, il nucleo operativo.

Le unità organizzative che presidiano i sistemi operativi, se formalizzate all'interno della struttura organizzativa, concorrono a comporre, nella concezione di Mintzberg, gli *staff di supporto* (ad esempio, servizio I.T., amministrazione paghe) e la *tecnostuttura* (sistemi di pianificazione e controllo, qualità, tempi e metodi, formazione, controllo interno).

Con riferimento alle differenti modalità di organizzazione del lavoro all'interno dei singoli organi aziendali, il Besta annotava che:

- *“la differenziazione e l'integrazione delle funzioni cammina parallelamente colla differenziazione e coll'integrazione degli organi”* (1922, I, pag. 159);
- *“le differenziazioni più profonde di struttura, nei riguardi dell'amministrazione economica, si compiono relativamente alle funzioni di gestione”* (1922, I, pag. 166)
- *“cotale ordinata differenziazione di organi amministrativi, e cotale sapiente coordinazione di forze non si ottiene d'un tratto, né agevolmente”* (1922, I, pag. 164); infatti, *“via via che la differenziazione amministrativa va crescendo, crescono anche gli impulsi e le forze che tendono a segregare le parti dal tutto, a sottrarle insomma dalla mutua dipendenza”* (1922, I, pag. 167).

Il tema delle differenti modalità attraverso le quali il lavoro viene diversamente organizzato all'interno delle unità organizzative di primo livello, venne approfondito, per vie autonome e distinte rispetto al Besta, da Lawrence e Lorsch nel 1967. Questi, attraverso apposite analisi sul campo, argomentarono che la *differenziazione* delle unità organizzative di primo livello (LAWRENCE e LORSCH, 1967) solleva un fabbisogno di *integrazione* delle medesime, da soddisfare strutturando, fra l'altro, adeguati sistemi operativi, intesi come (AIROLDI, 1980, pag. 19) *“sottosistemi di compiti, di modalità di loro svolgimento e di tecniche individuali con riferimento a funzioni (osservabili in termini di processi) tipicamente trasversali o diffusi rispetto all'articolazione dei compiti e degli organi definiti dalla struttura organizzativa”*.

I principali sistemi operativi vengono individuati (AIROLDI, 1980) nei sistemi di pianificazione strategica e in quelli di programmazione e controllo; nei sistemi informativi e in quelli di gestione del personale; essi (CODA, 1973, pag. 19) *“si compenetrano fra loro e con la struttura organizzativa, per modo che concorrono a definirsi vicendevolmente”*.

La consonanza e la coerenza fra struttura organizzativa e sistemi operativi non è scontata né facile da conseguire (ANSOFF, 1984, pag. 381).

La divisione del lavoro, la specializzazione dei compiti e il decentramento decisionale sollevano il problema del coordinamento organizzativo. Mintzberg (1983) ha distinto cinque modalità tecniche di coordinamento, variamente combinate nelle strutture organizzative.

1. L'adattamento reciproco, fondato sulla comunicazione informale, sovente verbale: il controllo del lavoro rimane in chi lo esegue.
2. La supervisione diretta, in cui una persona assume la responsabilità per il lavoro altrui impartendo ordini e controllandone le azioni.
3. La standardizzazione dei processi, per il tramite di procedure. Definendo ex ante i contenuti e le modalità di svolgimento di una determinata attività lavorativa, diminuisce la necessità di impartire appositi ordini o di adattare il proprio lavoro; se le procedure sono valide si riduce la variabilità dei comportamenti e l'indeterminatezza delle operazioni di gestione.
4. La standardizzazione dei risultati, in cui si definiscono ex ante non tanto le modalità di comportamento, quanto i risultati da conseguire.
5. La standardizzazione delle capacità e delle conoscenze, che viene utilizzata quando non è possibile standardizzare i processi di lavoro e i loro risultati; secondo Simon (1957) l'addestramento e la formazione del personale consentono di minimizzare la necessità di sorveglianza e di aumentare l'ampiezza del controllo.

Le modalità di coordinamento vengono variamente utilizzate nell'ambito delle imprese, anche congiuntamente: con riferimento all'esigenza di combinare l'adattamento reciproco e la supervisione diretta, Urwick annotava (1943, pagg. 175-176) che *“il contatto diretto”* fra i responsabili di diverse unità organizzative *“è indispensabile per conciliare il rispetto della procedura gerarchica con la necessità di agire speditamente [...] il rispetto della procedura gerarchica sarà salvo se i [...] superiori avranno autorizzato quel contatto diretto”*.

Anche in relazione ai meccanismi di coordinamenti utilizzati, gli assetti organizzativi si differenziano, gli uni dagli altri, per il grado di centralizzazione o di decentralizzazione. Il decentramento decisionale riguarda le modalità di distribuzione del potere decisionale tra i vari livelli gerarchici; esso (PERRONE, 1990) non riguarda soltanto il numero delle decisioni, ma anche l'importanza delle medesime. Di conseguenza, ricorre un grado elevato di decentramento se:

- a) il ricorso alla delega è sistematico e non occasionale;
- b) la delega verte su questioni non marginali;
- c) il meccanismo di delega si protrae lungo la linea intermedia, fino ai livelli inferiori.

Per contro, si è in presenza di strutture organizzative accentrate se il ricorso al meccanismo di delega è occasionale, verte su materie poco rilevanti e/o viene attuato soltanto ai livelli superiori della linea intermedia.

Accentramento e decentramento non possono prescindere dall'ampiezza del controllo (*span of control*) dei responsabili aziendali, sia a livello di vertice strategico, sia a livello di linea intermedia. L'ampiezza del controllo fa riferimento al numero di subordinati che un capo può dirigere e controllare in modo efficace. Come ha sintetizzato Perrone (1990), l'ampiezza del controllo è funzione di molteplici variabili di contesto, fra cui ci si limita a ricordare il grado di complessità dei compiti da eseguire, le competenze specialistiche e manageriali dei superiori e dei subordinati, la programmabilità delle attività lavorative, la distribuzione spaziale dei soggetti o delle unità da controllare, la disponibilità e

l'adeguatezza degli strumenti di controllo, il grado di precisione necessario in sede di controllo, l'incidenza dei compiti non gerarchici nelle mansioni dei superiori.

3.2 *Gli assetti amministrativi e contabili*

All'interno del più ampio assetto organizzativo delle imprese vengono istituiti gli assetti amministrativi e gli assetti contabili che, sebbene concorrano a formare un complesso unitario, presentano precisi caratteri distintivi.

L'inquadramento organico e unitario degli assetti amministrativi e contabili venne magistralmente operato da Aldo Amaduzzi nel 1953, nel trattato "L'Azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni". L'Autore, dopo aver premesso che la Ragioneria coglie e rappresenta i valori economici che scaturiscono dall'operatività aziendale, trattava (capitolo primo) le "*rilevazioni economico-amministrative nel loro sistema complessivo*". L'originalità del lavoro di Amaduzzi si individua, in relazione al tema indagato, nell'aver argomentato in anticipo, anche rispetto alla dottrina anglosassone, che le rilevazioni economico-amministrative d'azienda concorrono a formare un sistema unitario, e che detto sistema è strumentale al controllo economico dell'attività aziendale (con espresso richiamo a Besta), onde poter fondatamente dirigere e rendere razionale la gestione e l'organizzazione aziendale. In particolare, collocandosi nel solco tracciato da Besta, Amaduzzi, anche con espliciti richiami alla dottrina anglosassone, distingueva i procedimenti delle rilevazioni economiche in:

- antecedenti, connessi principalmente alla redazione dei piani aziendali e dei budget, intesi come (pag. 421) "*documenti di preordinazione dell'andamento aziendale*";
- concomitanti, collegati (pag. 421) alla "*documentazione con la quale le operazioni aziendali di varia specie, vengono seguite a mano a mano che si attuano*";
- susseguenti, ricomprendenti sia le scritture contabili ed il bilancio di esercizio, sia i rendiconti e le analisi aventi ad oggetto la revisione delle previsioni (alla luce degli andamenti economici) e l'analisi critica dei risultati conseguiti.

Non mancava, peraltro, nel citato trattato, la disamina (paragrafo 206) delle "*determinazioni di costi, di ricavi, di risultati di particolari rilevazioni*", tanto in via preventiva quanto consuntiva.

La distinzione fra assetti amministrativi e contabili è riconducibile, invece, in radice, alla partizione (ANTHONY, 1956) fra "*Financial Accounting*" (Contabilità generale) e "*Management Accounting*" (Contabilità Direzionale).

Nell'ambito dell'assetto contabile è opportuno distinguere lo strumento delle rilevazioni contabili dalle situazioni patrimoniali infrannuali e dal bilancio di esercizio; analogamente, all'interno dell'assetto amministrativo è opportuno distinguere la contabilità analitica, rispetto al budget, alle analisi di bilancio, all'analisi degli scostamenti e al reporting⁴⁾.

Fra assetti contabili e assetti amministrativi sussistono le seguenti relazioni.

- Gli assetti contabili, assolvono una funzione basilare e imprescindibile (Riparbelli, 1950), in quanto i risultati economici conseguiti e le strutture patrimoniali raggiunte

⁴⁾ I limiti di spazio del presente lavoro impongono di limitarsi ad alcuni rinvii bibliografici tanto per le rilevazioni contabili (AMADUZZI, 1953), il bilancio di esercizio (ONIDA, 1974; SUPERTI FURGA, 1991) e le analisi di bilancio (FERRERO, DEZZANI, PISONI e PUDDU, 2003), quanto per la contabilità analitica e le analisi degli scostamenti (HORNGREN, 1962; AGLIATI, 1987), il budget (WELSCH, 1957) ed il reporting (MARELLI, 2000).

illuminano i dirigenti (DE DOMINICIS, 1966, pag. XVIII) “*sulla giustizia delle vie di gestione percorse e sulla convenienza o meno a proseguire sulle stesse nel futuro*”. Gli assetti contabili, pertanto, si caratterizzano per un precipuo potenziale informativo di assoluto rilievo, logicamente distinto rispetto a quello degli assetti amministrativi, anche ai fini della individuazione tempestiva delle situazioni di crisi.

- Gli assetti amministrativi vengono istituiti per offrire agli organi di governo aziendale le informazioni che, da soli, gli assetti contabili non sono in grado di offrire; essi risultano complementari agli assetti contabili (MARCHINI, 1988) e vengono strutturati (BERGAMIN BARBATO, 1991) via via che le informazioni prodotte dagli assetti contabili, in relazione alle esigenze di governo aziendale, risultano tardive, eccessivamente sintetiche e incomplete, trascurando i fatti di gestione interna. Peraltro, gli studiosi di management (*in primis*, KAPLAN e NORTON, 1996), hanno da tempo rappresentato la necessità di individuare anche grandezze economiche non monetarie che esprimano i risultati da perseguire sul piano gestionale e che, nel contempo, consentano di valutare se l'impresa li stia effettivamente conseguendo. È infatti evidente che:
 - a) se l'impresa individua correttamente, in corrispondenza dei fattori critici di successo del proprio ambito competitivo, i cosiddetti *Key Performance Indicators* (nel prosieguo anche KPI);
 - b) e se, attraverso la propria gestione riesce ad ottenere risultati migliori rispetto ai concorrenti a livello dei prescelti KPI;
 la gestione, a parità di condizioni, si tradurrà in significativi miglioramenti anche a livello reddituale, monetario-finanziario e patrimoniale. Anche l'elaborazione di adeguati *Key Performance Indicators* (VENKATRAMAN & RAMANUJAM, 1986; NEELY, GREGORY e PLATTS, 2005; FRANCESCHINI, GALETTO, e MAISANO, 2019), pertanto, rientra a pieno titolo nell'ambito delle attribuzioni dell'assetto amministrativo.

È noto che tutte le imprese tengono la contabilità e redigono il bilancio di esercizio, mentre vi sono imprese, soprattutto di minori dimensioni, che non sono dotate di strumenti di contabilità direzionale. In queste ultime, pertanto, la conoscenza degli andamenti economici è affidata esclusivamente agli assetti contabili.

4. Principi istituzionali che, in relazione all'esigenza di rilevare tempestivamente le situazioni di crisi, orientano la *progettazione* e l'*implementazione* degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili, nonché la *valutazione* della loro adeguatezza

4.1 Principi istituzionali che orientano la progettazione e l'implementazione degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili.

Come si è avuto modo di chiarire al paragrafo 1, nel prosieguo si procede a ricostruire i principi istituzionali che, in relazione alla precipua finalità di individuare tempestivamente le situazioni di crisi, informano la progettazione e l'impianto di adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili, e consentono di valutarne il grado di funzionalità.

Considerato che gli assetti contabili e quelli amministrativi operano all'interno degli assetti organizzativi, e che si caratterizzano per precipue finalità conoscitive, conviene distinguere i principi istituzionali che orientano la configurazione degli assetti organizzativi da quelli più specifici riguardanti gli assetti contabili e amministrative.

In relazione agli assetti organizzativi, gli studi classici italiani e stranieri sono concordi:

- nell'asserire che non esiste una forma organizzativa ideale, adatta a tutte le imprese;
- sulla necessità di adottare un approccio *contingente* nello strutturare gli assetti organizzativi, amministrativi e contabili.

A riguardo del primo punto, già il Besta annotava, all'interno di un paragrafo dedicato agli "errori più notabili riguardanti la teorica degli organismi amministrativi", che (1922, I, pag. 207) "non è vero che tutti abbiano una struttura ideale e potenziale identica".

Negli studi organizzativi e di management, all'esito di analisi di vasti campioni di imprese, si è sottolineata la necessità di considerare la dimensione dell'impresa, i caratteri delle attività economiche esercitate e dell'ambiente economico di riferimento. Più precisamente, con riferimento alla "*contingency theory*", rilevano i seguenti contributi.

- L'orientamento verso assetti organizzativi <meccanici> o <organici>^②, dipende dal fatto che l'impresa si trovi ad operare in ambienti stabili o instabili (BURNS e STALKER, 1961); ambienti fortemente instabili, infatti (AMADUZZI, 1939) determinano elevata variabilità nei processi produttivi.
- La struttura di ciascuna unità organizzativa di primo livello viene differenziata^③ da quella delle altre in relazione all'attività svolta e alle caratteristiche della porzione di ambiente con cui essa interagisce; al crescere della differenziazione aumenta il fabbisogno di integrazione delle rispettive attività (LAWRENCE e LORSCH, 1967), anche perché (ONIDA, 1954, pag. 263) organizzare un "dato settore, senza tenere conto" delle "relazioni tra questo settore e gli altri, significa spesso organizzare male".
- Nel raggruppamento delle attività e nell'impostazione dei sistemi di collegamento e controllo si deve tenere conto delle tecnologie utilizzate in ambito produttivo (WOODWARD, 1965) e, più in generale, delle forme di interdipendenza (generica, reciproca e sequenziale) indotte dalle tecnologie utilizzate (THOMPSON 1967), onde minimizzare i costi di coordinamento.

Ricollegandosi alle istituzioni di Economia Aziendale, nella progettazione dell'assetto organizzativo si devono considerare adeguatamente (AIROLDI, 1980, pag. 50) "secondo criteri di priorità, tutte le variabili critiche della gestione d'impresa", siano esse riconducibili all'ambiente economico di riferimento, alle dinamiche concorrenziali, all'innovazione tecnologica, e/o ai rapporti di fornitura e di finanziamento. L'impostazione degli assetti organizzativi, infatti, deve essere coerente con il grado di complessità della gestione (AMIGONI, 1979; REBORA, 1998); la progettazione dell'assetto organizzativo, infatti, non è mera questione tecnica di natura organizzativa, in quanto:

^② A riguardo della distinzione fra sistemi meccanici e organici, sia sufficiente precisare che (BURNS e STALKER, 1961, pag. 173) "i due sistemi rappresentano una polarità, e non una dicotomia [...] esistono stadi intermedi fra gli opposti poli [...] un'azienda cerca di operare (e spesso lo fa) con un sistema di direzione che cerca di conglobare ambedue i tipi".

^③ La differente organizzazione interna delle funzioni riflette, nell'impostazione Lawrence e Lorsch, anche un diverso orientamento delle medesime: la funzione di produzione, ad esempio, sarà tendenzialmente orientata all'efficienza o all'incremento dei livelli di qualità, mentre la funzione commerciale sarà generalmente orientata a soddisfare le mutevoli esigenze dei clienti e a incrementare i volumi di fatturato.

- *“l’organizzazione ha funzione strumentale rispetto alla gestione; questa a sua volta trova nella costituita organizzazione limiti e condizioni che concorrono a determinarne lo sviluppo e l’andamento, l’efficienza e i risultati?”* (ONIDA, 1971, pag. 132);
- *“nella realtà [...] gestione e organizzazione si condeterminano”* (FERRERO, 1968, pag. 113).

In relazione alla necessità di prevenire e/o individuare tempestivamente le situazioni di crisi, alla luce dei principi istituzionali gli assetti organizzativi devono essere configurati, adottando un approccio contingente, in modo da:

- assicurare unità di comando e di direttive (FAYOL, 1925), con chiara attribuzione di poteri e responsabilità al vertice strategico e ai capi della linea intermedia;
- garantire un adeguato controllo economico degli andamenti gestionali e dei flussi reddituali e finanziari che ne derivano.

A riguardo del primo punto, valgono i seguenti richiami dottrinali:

- *l’unità di direttive* (ONIDA, 1971, pag. 153) *“significa che l’attività dell’azienda [...] deve cooperare verso una comune meta e che gli organi supremi di comando hanno da essere costituiti?”* in modo da evitare *“che si formino compartimenti stagni”*;
- *“non si concepisce l’autorità senza responsabilità [...] che accompagni l’esercizio del potere”*; *“ovunque si eserciti l’autorità, sorge la responsabilità”* (FAYOL, 1925, pag. 45).
- *“il problema di centralizzare o decentralizzare è semplice questione di misura. Si tratta di trovare l’equilibrio favorevole all’impresa”* (FAYOL, 1925, pag. 59).

A riguardo del controllo economico, Besta ha chiarito che esso *“non comprende soltanto le registrazioni dei fatti amministrativi”* attraverso le rilevazioni contabili, ma anche gli elaborati contenenti *“pochi dati compendiosi e tali che valgano a mostrare a chi di ragione qual sia l’andamento gestionale dell’amministrazione economica”* (BESTA, 1922, I, pag. 29). Il controllo economico consente dunque (ONIDA, 1971, pag. 157) *“l’assidua conoscenza dell’andamento della gestione nei suoi vari aspetti economici e finanziari, ai fini del più efficace governo dell’azienda”*.

La nozione di controllo, nei termini sopra esposti, è in linea con gli studi di management (*ex multis*, FLAMHOLTZ, 1979; ANTHONY, 1988), sostanzialmente concordi nell’affermare che l’attività di controllo richiede, da un lato di definire gli obiettivi aziendali; dall’altro di orientare il comportamento delle unità organizzative verso il raggiungimento degli obiettivi assegnati, confrontando sistematicamente i risultati ottenuti con gli obiettivi perseguiti.

La direzione unitaria dell’impresa ed il controllo economico degli andamenti gestionali sono condizionati innanzitutto dalle competenze economiche e tecniche dei responsabili delle unità organizzative, sia a livello di vertice strategico, che di linea intermedia: *“prendere atto delle qualità”* dei responsabili *“e dei limiti entro cui le stesse potranno essere modificate, costituisce compito preliminare di chi voglia porre in essere un’organizzazione efficiente ed economica”* (ONIDA 1954, pag. 262). In secondo luogo, ma non per importanza, la direzione unitaria dell’impresa ed il controllo economico degli andamenti gestionali dipendono, al crescere delle dimensioni e della complessità gestionale (strategica e operativa), dal grado di funzionalità dei sistemi informativi (in generale) e degli assetti contabili e amministrativi (in particolare).

I sistemi informativi (CAMUSSONE, 1977, pag. 28) sono insiemi di *“elementi, anche molto diversi, che raccolgono, elaborano, scambiano e archiviano dati, con lo scopo di produrre e distribuire le informazioni alle persone che ne hanno bisogno nel momento e nel luogo adatto”*. I sistemi informativi, pertanto, alimentano e regolano i flussi di comunicazioni all’interno delle imprese; la loro impostazione richiede un’adeguata conoscenza (AMADUZZI, 1973) sia dell’articolazione dei

centri di responsabilità, sia delle operazioni e dei processi di gestione che si attuano all'interno delle varie unità organizzative. Le informazioni non vengono elaborate soltanto a fini decisionali, operativi e di controllo; molte di esse (FELDMAN e MARCH, 1981, pag. 317) *“vengono raccolte ed adoperate per «sorvegliare» piuttosto che decidere”*.

Venendo a considerare gli assetti contabili e amministrativi, gli studi classici italiani concordano sul fatto che le determinazioni quantitative d'azienda compongano un sistema unitario e hanno funzione di mezzo a fine, (ONIDA, 1970, pag. 40) *“intendendo per fine le conoscenze cui si desidera pervenire mediante le rilevazioni”*.

Il fine di individuare tempestivamente le situazioni di crisi rende particolarmente importante e, per certi aspetti, critica, la configurazione degli assetti contabili e amministrativi, in quanto richiede di raccogliere dati ed elaborare informazioni che consentano alla Direzione di sapere, ad una certa cadenza periodica, anche prospetticamente, se la gestione si svolge in condizioni accettabili di economicità, oltretutto di equilibrio reddituale, monetario-finanziario e patrimoniale (ONIDA, 1954). La possibilità delle imprese di perdurare, infatti, (FERRERO, 1967, pag. 67) *“implica l'autosufficienza economica della gestione, ossia un operare d'azienda in condizioni di equilibrio economico dell'esercizio”*.

Essendo gli assetti amministrativi e contabili espressamente deputati ad elaborare determinate informazioni a supporto dei processi di governo, l'adozione di un approccio contingente impone di considerare adeguatamente, in sede di progettazione, anche il rapporto costi-benefici (PEARCE, 1983), comparando il costo da sostenere per elaborare determinate informazioni economiche con i benefici attesi dalla possibilità di disporre tempestivamente. Nelle piccole imprese, infatti, l'adozione di sistemi di contabilità direzionale potrebbe risultare eccessivamente onerosa.

Aggiuntivamente, vanno privilegiate, rispetto alla precisione, l'affidabilità e la tempestività dei flussi informativi che consentono di valutare retrospettivamente e prospetticamente gli andamenti economici. Invero, è meglio disporre di determinazioni economiche tempestive e affidabili, sebbene soggette a limitate approssimazioni, piuttosto che di informazioni metodologicamente ineccepibili, ma tardive. L'affidabilità, in particolare, dipende, oltre che dalla correttezza delle procedure adottate per la raccolta dei dati e l'elaborazione delle informazioni, dal fatto che le stime e le congetture (MASINI, 1957; SUPERTI FURGA, 1991) da operare per la valutazione consuntiva e prospettica dell'equilibrio reddituale e monetario-finanziario siano coerenti con i caratteri della gestione e siano improntate (FERRERO, 1991, pag. 29) ad *“equilibrata prudenza amministrativa”*.

Tutto ciò premesso, l'articolo 3 del D.Lgs. 14/2019, richiede, al fine di non ritardare l'emersione delle situazioni di crisi, da un lato, di *“verificare la sostenibilità dei debiti e le prospettive di continuità aziendale almeno per i dodici mesi successivi”*; dall'altro di accertare che determinate classi di debiti scaduti non superino determinate soglie-limite. A tale riguardo, alcuni degli indicatori, di seguito elencati, sono elaborabili nell'ambito degli assetti contabili, sulla base di una corretta e tempestiva rilevazione delle operazioni di gestione esterna:

- debiti per retribuzioni scaduti da almeno trenta giorni pari alla metà dell'ammontare complessivo mensile delle retribuzioni;
- debiti verso fornitori scaduti da almeno novanta giorni di ammontare superiore a quello dei debiti di regolamento non scaduti;
- debiti scaduti verso le banche da oltre 60 giorni non inferiori al cinque per cento del totale delle esposizioni bancarie
- debiti verso l'erario e previdenziali che, quanto a scadenza e importi, superino le soglie di cui all'art. 25-novies, comma 1 del D.Lgs. 14/2019.

Adottando un approccio contingente, per le imprese che presentano un precario equilibrio economico, un'adeguata impostazione del piano dei conti che, attraverso appositi giroconti, dia separata evidenza alle citate classi di debiti scaduti, consente agevolmente di conoscerne la variabile grandezza in relazione agli omologhi non scaduti. Al contrario, nelle imprese che operano in condizioni soddisfacenti di equilibrio reddituale, monetario e finanziario, il calcolo dei citati indicatori, non è di alcuna rilevanza e utilità, in quanto dette imprese saldano regolarmente le retribuzioni verso i dipendenti, onorano a scadenza i debiti di fornitura, operano nei limiti degli affidamenti bancari e versano regolarmente imposte e oneri previdenziali.

L'indagine sulle sostenibilità dei debiti e sulle prospettive di continuità aziendale almeno per i dodici mesi successivi, di contro, è oggettivamente più complessa, in quanto rende necessario impostare determinazioni economico-quantitative prospettive solitamente elaborate nell'ambito degli assetti amministrativi, mediante la redazione del budget, utilizzando informazioni di costo elaborate all'interno della contabilità analitica. Si trovano pertanto in difficoltà le piccole imprese che presentano al loro interno un ufficio amministrativo "essenziale", prive di contabilità analitica, che non redigono il budget.

La scelta delle piccole imprese di strutturarsi (o meno) per redigere il budget comporta due ordini di valutazioni, distinte ma interconnesse:

- sulla necessità di farlo, in relazione al dovere di individuare tempestivamente l'emersione della crisi aziendale;
- sulla possibilità di farlo, in relazione ai costi da sostenere.

Sebbene vi sia chi sostiene da tempo (ODCEC MILANO, 2017; RANALLI, 2018) la necessità che anche le piccole imprese si dotino di meccanismi formali di programmazione e controllo, redigendo budget (anche) finanziari a cadenza periodica, gli Autori classici italiani si sono mostrati meno perentori, come meglio risulta dai seguenti richiami.

- *"L'integrità delle scritture, [...] ha da riferirsi a quelle soltanto che sono utili. Quando un'azienda serba le notizie che ad essa sono veramente utili, non può dirsi che abbia scritture deficienti?"* (BESTA, 1922, I, pag. 120).
- *"In una grande azienda [...] possono aversi molte funzioni di controllo e di collegamento non richieste in una media o piccola azienda"* (ONIDA, 1954, pag. 261).
- *"Ogni impresa ha caratteristiche peculiari?"; si utilizzano "metodologie diverse da impresa a impresa"; "a volte sono sufficienti le informazioni ottenute da una buona contabilità generale, mentre in altri casi neppure sofisticate procedure di pianificazione e controllo consentono di guidare un'impresa con successo"* (AMIGONI, 1988, pag. 211).

Si tratta di considerazioni che trovano riscontro nella realtà effettuale: non è infatti raro riscontrare (BOGARELLI e CASTELLANO, 2022) piccole imprese, dotate di strutture organizzative elementari, sapientemente governate sulla base delle informazioni elaborate dalla contabilità, che ottengono eccellenti risultati economici.

Sembra dunque di poter affermare, per le imprese di minori dimensioni, che la necessità di adottare meccanismi di programmazione e controllo dipenda dalla circostanza che la Direzione sia in grado di governare efficacemente l'impresa sulla base delle informazioni rese disponibili dall'assetto contabile. Se si riscontra tale situazione, e se l'impresa opera in condizioni soddisfacenti di economicità aziendale, non si troverà nella necessità di strutturare assetti organizzativi implementando meccanismi di programmazione e controllo.

In ogni caso, per le imprese minori che non hanno la necessità di adottare strumenti di contabilità direzionali (perché la Direzione conosce gli andamenti economici aziendali e la gestione si svolge in condizioni soddisfacenti di equilibrio economico) o che sono impossibilitate a farlo (per via dell'assenza di competenze professionali e dei costi da sostenere), una soluzione accettabile può essere rappresentata (BOGARELLI, 2020), dall'adozione, nell'ambito degli assetti contabili, di appropriate procedure che consentono di elaborare, a cadenza periodica, con margini di approssimazione accettabili, muovendo da situazioni patrimoniali infrannuali, fondate previsioni sugli andamenti prospettici della gestione, sia sotto il profilo reddituale, sia sotto il profilo monetario-finanziario⁽⁴⁾. La periodicità con cui valutare l'andamento economico risulterà inversamente proporzionale al grado di economicità della gestione: al peggiorare dell'economicità della gestione, si dovranno intensificare, sul piano temporale, le previsioni reddituali e monetarie e finanziarie atte a verificare la sostenibilità dei debiti e le prospettive di continuità aziendale almeno per i dodici mesi successivi.

4.2 Principi istituzionali che orientano la valutazione degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili

La valutazione degli assetti organizzativi presenta una difficoltà precipua, derivante dal fatto che l'organizzazione è un sistema astratto, un fenomeno intangibile caratterizzato nella sua essenza da relazioni: l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, pertanto, si valuta esaminando (BARNARD, 1938, pag. 75) "*l'evidenza degli effetti*" che esso produce.

In relazione all'esigenza di rilevare tempestivamente le crisi aziendali, i principali sintomi di inadeguatezza degli assetti organizzativi si rinvengono nelle tensioni e nei conflitti intra-organizzativi (LEWIN, 1948) derivanti da problemi o inefficienze gestionali riconducibili alla (inefficace) attuazione delle strategie (CHANDLER, 1962), alle azioni intraprese dalla concorrenza e al dinamismo tecnologico e ambientale (ANSOFF e BRANDENBURG, 1971). Anche un'eccessiva "*burocratizzazione*" delle attività (MAURO, 1942) e fenomeni di apprendimento disfunzionale (SIMON, 1957) sono sintomatici di inadeguatezza dell'assetto organizzativo.

Per contro, adeguati assetti organizzativi facilitano i processi di apprendimento nelle attività di governo (vertice strategico), in quelle direttive (linea intermedia), ed in quelle strettamente operative (nucleo operativo), favorendo la diffusione di valide routine organizzative.

Per quanto riguarda gli assetti amministrativi e contabili, la loro adeguatezza si valuta (MAGGIONI, 1983), in generale, alla luce della concreta rilevanza, della tempestività, del grado di precisione, dell'affidabilità e dell'obiettività delle informazioni elaborate. Più precisamente, data la necessità di individuare tempestivamente le situazioni di crisi, la rilevanza delle informazioni elaborate dagli assetti amministrativi e contabili si valuta in relazione al fatto che, grazie ad esse, la Direzione sia messa in grado di esercitare un adeguato controllo economico sugli andamenti gestionali, venendo prontamente a conoscenza dei risultati economici conseguiti e delle correlate strutture patrimoniali.

Come si è chiarito al paragrafo precedente, in relazione alla dimensione aziendale, alla complessità della gestione e (ONIDA, 1971) alla competenza economico-finanziaria dei capi di azienda, in alcuni casi potranno essere sufficienti le informazioni elaborate sulla base

(4) L'adozione delle citate procedure, peraltro, può rappresentare una fase di passaggio in vista dell'implementazione di meccanismi di programmazione e controllo.

della contabilità; in altri casi risulteranno necessarie le informazioni economiche, globali o parziali (AMIGONI, 1988) assicurate dal corretto calcolo dei costi, dalla redazione del budget, e dall'analisi degli scostamenti rilevati fra risultati consuntivi e preventivi.

Essendo le attività contabili, per loro natura, programmabili (SIMON, 1957), l'adeguatezza degli assetti contabili si valuta, in prima battuta, in relazione all'esistenza e al rispetto di adeguate procedure per la rilevazione sistematica delle operazioni di gestione esterna. Da questo punto di vista, pertanto, costituiscono indici di inadeguatezza degli assetti contabili l'assenza di valide procedure, il sistematico ritardo nell'aggiornamento della contabilità, la frequente constatazione di errori o omissioni (anche di natura tributaria) nelle registrazioni, la difficoltà di riconciliare il saldo dei partitari di alcuni clienti e fornitori, o di determinati elementi patrimoniali, il disordine nell'archiviazione della documentazione amministrativa (GRECO, 1942), nonché il mancato rispetto delle scadenze civilistiche e fiscali.

Rivela parimenti inadeguatezza degli assetti contabili la mancata predisposizione di situazioni contabili infrannuali che consenta di apprezzare periodicamente, seppure in termini lievemente approssimati, l'andamento economico della gestione in termini di fatturato, di marginalità operativa e di costi di struttura.

Per quanto concerne gli assetti amministrativi, la valutazione della loro adeguatezza, dipende dalla correttezza sostanziale e dall'attendibilità delle informazioni elaborate ad uso della Direzione. Per quanto riguarda la costruzione delle figure di costo (di prodotto o di processo), il pericolo da evitare, come insegnano Ceccherelli (1936) e Spranzi (1986), è di focalizzare l'attenzione sulle procedure di calcolo, perdendone di vista il contenuto economico tecnico. Da questo punto di vista, pertanto, risultano inadeguati gli assetti organizzativi che adottano acriticamente procedure di calcolo sviluppate da consulenti esterni (talora ad uso di altre imprese), che non interpretano e non rappresentano correttamente le modalità di svolgimento della gestione.

Con riferimento ai budget, invece, risultano inadeguati assetti amministrativi che si discostano dal principio di equilibrata prudenza amministrativa (FERRERO, 1991), elaborando stime dei componenti positivi e negativi di reddito eccessivamente ottimistiche rispetto alle capacità aziendali, o ipotizzando accadimenti sul piano patrimoniale o finanziario, in termini di ottenimento di finanziamenti, di dilazione dei pagamenti o di incasso dei crediti, che hanno poche probabilità di verificarsi.

5. Conclusioni

Completata la ricostruzione storiografica, si è in grado di rispondere alla domanda di ricerca, sintetizzando in che modo lo studio delle opere classiche, italiane e straniere, contribuisca al progresso delle conoscenze sull'emersione tempestiva delle crisi attraverso l'adozione di adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili.

Innanzitutto, dagli studi classici emerge chiaramente la necessità di adottare un approccio contingente, tanto nell'impostazione quanto nella valutazione degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili. Non si tratta, tuttavia, di una mera affermazione di principio, che rimanda genericamente, come la norma di legge, alla natura e alle dimensioni delle imprese, in quanto gli studi classici hanno fornito al riguardo indicazioni puntuali e precise, da declinare in relazione a ciascuna situazione aziendale. In particolare, con riferimento agli assetti organizzativi, dagli studi classici emerge che, affinché

garantiscono l'emersione tempestiva delle situazioni di crisi, è necessario che assicurino, nel contempo:

- unità di comando e direttive, attraverso l'adeguato ricorso al decentramento decisionale e, conseguentemente, la puntuale attribuzione di poteri e responsabilità all'interno della struttura organizzativa.
- un adeguato controllo degli andamenti gestionali, anche prospettici, e dei flussi reddituali e monetari-finanziari che ne derivano.

Dagli studi classici, inoltre, è emersa una particolare criticità degli assetti organizzativi dovuta alla difficoltà di conseguire e mantenere consonanza e coerenza all'interno della struttura organizzativa, ma soprattutto fra struttura organizzativa e sistemi operativi: come ammoniva il Besta (1922, I, pag. 167), infatti, *"via via che la differenziazione amministrativa va crescendo, crescono anche gli impulsi e le forze che tendono a segregare le parti dal tutto, a sottrarle insomma dalla mutua dipendenza"*. Da questo punto di vista, come ci si appresta a chiarire, possono giocare un ruolo fondamentale, oltre al ricorso alla delega e al decentramento decisionale, anche le modalità di coordinamento del lavoro all'interno dell'assetto organizzativo.

Data la rilevanza dell'approccio contingente, alla luce della ricostruzione storiografica offerta al paragrafo 3, conviene articolare le considerazioni conclusive distinguendo le imprese che presentano una struttura organizzativa elementare rispetto a quelle caratterizzate da una struttura organizzativa funzionale o divisionale. Si veda, a tale riguardo, la figura 3, che sintetizza le considerazioni che ci si appresta a formulare.

Figura 3: Strutture organizzative elementari e funzionali/divisionali a confronto

	Strutture organizzative	
	Elementari	Funzionali/Divisionali
Rilevanza del grado di formalizzazione della struttura organizzativa	Ridotta, dato il ruolo centrale degli attori-chiave	Elevata, dato il ricorso alla delega anche a livello direttivo.
Fabbisogno di differenziazione e integrazione fra le diverse unità organizzative	Minore, dato il ruolo centrale degli attori-chiave	Maggiore, dato il decentramento decisionale a livello direttivo
Criticità principale per individuare tempestivamente le situazioni di crisi	Assicurare che gli attori-chiave dedichino il tempo necessario all'esame degli andamenti aziendali	Strutturare sistemi operativi consoni alla struttura organizzativa, con particolare riferimento a quelli informativi e di programmazione e controllo
Componente maggiormente rilevante ai fini dell'individuazione tempestiva della crisi	Assetto contabile	Assetto Amministrativo

Necessità dei meccanismi formali di programmazione e controllo	Non necessari, se l'assetto contabile assicura informative tempestive e sufficientemente attendibili sugli andamenti e sulle prospettive reddituali e monetarie-finanziarie della gestione	Aumenta al crescere delle dimensioni e della complessità gestionale, sempre considerando il rapporto costi/benefici delle informazioni da elaborare.
--	--	--

Con riferimento alle piccole imprese che presentano una struttura organizzativa elementare, dall'analisi condotta emergono chiaramente le ragioni per cui non bisogna cadere nell'errore, paventato di recente dalla dottrina organizzativa, (MARTINEZ 2020, pag. 17), di *“far coincidere il concetto di adeguatezza di un assetto organizzativo solo o principalmente con il suo grado di formalizzazione”*. Tale coincidenza, infatti, soprattutto per le imprese di minori dimensioni può determinare giudizi errati, in quanto, come si è avuto modo di argomentare al paragrafo 3.1, le strutture organizzative elementari, caratterizzate da un grado di formalizzazione esiguo, in non pochi casi risultano perfettamente adeguate in relazione alla dimensione aziendale, al grado di complessità della gestione e alle doti dei capi d'azienda. Pretendere un elevato grado di formalizzazione in tali imprese, di conseguenza, rischierebbe di rivelarsi inutile e controproducente, potendo incidere negativamente sull'elasticità della gestione. Quanto precede è tutt'altro che pacifico ai giorni nostri, anche per via del fatto che la prassi professionale, che gode di ampia considerazione in ambito giudiziario, attribuisce rilevanza alla formalizzazione dell'assetto organizzativo nel definirlo come (CNDCEC, 2020, pag. 53) *“(i) il sistema di funzionigramma e di organigramma e, in particolare, il complesso delle direttive e delle procedure stabilite per garantire che il potere decisionale sia assegnato ed effettivamente esercitato a un appropriato livello di competenza e responsabilità, (ii) il complesso procedurale di controllo”*.

Nelle piccole imprese con strutture organizzative elementari l'adeguatezza degli assetti organizzativi dipende sostanzialmente da una circostanza: dal fatto che i soci-imprenditori deleghino alcune attività gestionali, tipicamente riconducibili all'operatività corrente (acquisti, produzione, logistica, vendite), e dedichino tempo adeguato (Onida, 1971) all'esame, consuntivo e prospettico, degli andamenti economici aziendali. In assenza di meccanismi di decentramento decisionale e di delega, infatti, l'eccessivo coinvolgimento dei soci-amministratori nelle ricorrenti problematiche gestionali sottrae tempo prezioso al governo dell'impresa e ritarda la percezione dei segnali di crisi. Diventa pertanto fondamentale, come sottolineato da Simon, la capacità dell'imprenditore di formare i dipendenti, e, se del caso, di acquisire, anche ricorrendo a consulenti esterni, le competenze necessarie per fare in modo che le attività gestionali si svolgano con un minimo di autonomia rispetto alle figure dei soci-imprenditori, riservando loro il tempo necessario per riflettere sull'opportunità o sulla necessità di modificare le politiche di gestione aziendali, anche sulla base delle informazioni rese disponibili dall'assetto contabile e da quello amministrativo. A tale riguardo, nelle piccole imprese caratterizzate da una struttura organizzativa elementare riveste un ruolo centrale l'assetto contabile, la cui adeguatezza dipende dalla capacità di elaborare a cadenza periodica, anche con il supporto dei consulenti aziendali, situazioni patrimoniali infrannuali che diano evidenza, con accettabile grado di approssimazione, al risultato economico in corso di

formazione (anche ante imposte), e al correlato capitale di funzionamento, in modo che i risultati economici conseguiti e le strutture patrimoniali raggiunte illuminino i soci-amministratori (DE DOMINICIS, 1966, pag. XVIII) “*sulla giustizia delle vie di gestione percorse e sulla convenienza o meno a proseguire sulle stesse nel futuro*”. A riguardo delle analisi prospettiche sugli andamenti aziendali, tanto a livello reddituale, quanto a livello patrimoniale e monetario-finanziario, la valutazione dell’adeguatezza delle informazioni economiche elaborate o da elaborare periodicamente deve considerare, stando a quanto emerso nella ricostruzione storica grafica, anche il rapporto costi-benefici delle medesime. Di conseguenza, contrariamente ad alcuni orientamenti emersi nella prassi professionale (ODCEC MILANO, 2017), la strutturazione di meccanismi formali di programmazione e controllo, non è condizione da soddisfare tassativamente per rendere adeguati gli assetti amministrativi delle piccole imprese caratterizzate da strutture organizzative elementari, potendo essere sufficiente e adeguata, ai fini dell’efficace governo della gestione, la redazione di previsioni reddituali e monetario-finanziarie attendibili, seppur lievemente approssimate, a partire dalle situazioni patrimoniali infrannuali appositamente predisposte dall’assetto contabile. Anche a tale riguardo, peraltro, gli studi classici hanno fornito indicazioni chiare e precise, argomentando che, ai fini dell’individuazione tempestiva della crisi, occorre che le previsioni economiche:

- siano elaborate in tempo utile rispetto alla possibilità dei soci-amministratori di utilizzarle, dovendosi privilegiare la tempestività alla precisione;
- siano attendibili ed ancorate agli andamenti economici aziendali;
- siano improntate (FERRERO, 1991) ad equilibrata prudenza amministrativa.

Tanto per la predisposizione delle situazioni patrimoniali infrannuali, quanto per le previsioni degli andamenti economici, trattandosi di attività programmabili, l’adeguatezza degli assetti contabili ed amministrativi dipende dalla capacità di implementare procedure efficaci che, ancorché non formalizzate, si traducano in valide routine organizzative, limitando la possibilità di errori e favorendo la comparabilità delle informazioni elaborate nel corso del tempo. Il coordinamento del lavoro all’interno degli assetti contabili ed amministrativi, pertanto, avverrà facendo prevalentemente ricorso alla standardizzazione dei processi e delle capacità, anche attraverso mirate attività di formazione. Ai fini dell’individuazione tempestiva delle situazioni di crisi, peraltro, rimane importante, se non necessario, anche nelle piccole imprese caratterizzate da una struttura organizzativa elementare, individuare e monitorare gli indicatori gestionali non monetari che consentano di comprendere se la gestione procede nella direzione programmata o se necessita di modifiche in alcune delle politiche che informano la direzione e il governo dell’impresa, in modo che i soci amministratori dispongano (BESTA, 1922, I, pag. 29) di “*pochi dati compendiosi e tali che valgano a mostrare a chi di ragione qual sia l’andamento gestionale dell’amministrazione economica*”, (ONIDA, 1971, pag. 157) “*nei suoi vari aspetti economici e finanziari, ai fini del più efficace governo dell’azienda*”.

Gli studi classici, da Chandler (1962) in avanti, hanno evidenziato che al crescere delle dimensioni e della complessità gestionale, i soci-amministratori non sono materialmente in grado di governare l’impresa attraverso strutture organizzative elementari, con la conseguente necessità di transitare a strutture organizzative funzionali o divisionali. In tali circostanze, l’adeguatezza degli assetti organizzativi per l’individuazione tempestiva delle situazioni di crisi dipende, da un lato, dalle abilità e dalle competenze (BARNARD, 1938) di coloro che dirigono le funzioni e le divisioni; dall’altro (CODA, 1973; ANSOFF, 1984) dalla consonanza fra la struttura organizzativa ed i sistemi operativi, con particolare riferimento

ai sistemi informativi ed ai sistemi di programmazione e controllo. In queste tipologie di imprese, infatti, essendo necessario istituire determinati centri di responsabilità (le funzioni o le divisioni), per assicurare la direzione unitaria della gestione si devono strutturare adeguati sistemi informativi e di programmazione e controllo. Detti sistemi, sovente presidiati (MINTZBERG, 1983) da apposite unità organizzative, proprio perché (AIROLDI, 1980) operanti trasversalmente rispetto alle principali unità organizzative della struttura organizzativa, giocano un ruolo essenziale nel coordinamento delle attività aziendali e nell'evitare che, anche per effetto della differenziazione (LAWRENCE e LORSCH, 1967) che si viene necessariamente a creare fra le differenti funzioni o divisioni, le medesime operino (ONIDA, 1971) per compartimenti stagni, perdendo di vista il superiore interesse aziendale. Ai fini dell'individuazione tempestiva delle crisi, pertanto, l'adeguatezza degli assetti organizzativi dipende innanzitutto dall'adozione di valide procedure che scandiscano l'attività dei sistemi informativi e dei meccanismi di programmazione e controllo. Nel contempo, peraltro, l'adeguatezza degli assetti organizzativi dipende anche dalla capacità di attivare efficaci modalità di coordinamento delle attività basate (MINTZBERG, 1983) sull'adattamento reciproco. Tale forma di coordinamento, infatti, tanto a livello direzionale, quanto a livello operativo, consente, soprattutto laddove i risultati della gestione non siano soddisfacenti, (URWICK, 1943, pagg. 175-176) di *“conciliare il rispetto della procedura gerarchica con la necessità di agire speditamente”*.

In queste imprese, ferma restando la necessità che gli assetti contabili assicurino periodicamente una rigorosa informativa sui redditi prodotti e sulle strutture patrimoniali e finanziarie conseguite, ai fini dell'individuazione tempestiva delle crisi assumono particolare rilevanza (AMADUZZI, 1953; ANTHONY, 1956; BERGAMIN BARBATO, 1991) gli assetti amministrativi. Questi, in particolare, con riferimento alla programmazione e al controllo economico della gestione, necessitano di un adeguato grado di formalizzazione, dovendosi prevedere e chiarire ex ante i tempi e le procedure che devono scandire le attività di programmazione (attraverso la redazione del budget fondato, se del caso, sulle risultanze della contabilità analitica) e di controllo (attraverso l'analisi degli scostamenti e la predisposizione di appositi report), precisando le modalità con cui le funzioni o le divisioni sono chiamate a contribuirvi.

I limiti della presente ricerca sono essenzialmente riconducibili al criterio adottato nella selezione degli studi classici su cui è stata condotta la presente indagine storiografica, precisati nel primo paragrafo: successive indagini storiografiche che adottino un criterio di selezione differente, anche dal punto di vista temporale, della letteratura da indagare, potrebbero consentire di affinare ulteriormente la comprensione del fenomeno indagato, completando o rivedendo le conclusioni a cui si è pervenuti.

Si auspica che le risultanze della presente indagine possono risultare contributive, oltre che a livello torico, nei termini sopra precisati, anche a livello applicativo, potendo costituire un valido supporto, in termini di principi di riferimento, per chi si debba cimentare nella progettazione degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili, o nella valutazione della loro adeguatezza ai fini della conoscenza tempestiva delle situazioni di crisi. A riguardo di quest'ultimo profilo, i principi istituzionali ricostruiti nella presente indagine possono risultare utili, se non necessari, in sede di valutazione *ex post* dell'adeguatezza degli assetti organizzativi, nei casi in cui occorra accertare *giudizialmente* eventuali profili di responsabilità degli organi amministrativi e di controllo.

Da ultimo, trattandosi di una prima indagine storiografica sull'argomento, si auspica che essa possa costituire un punto di riferimento per ulteriori ricerche che connettano le

variabili organizzative alla misurazione economica dei fenomeni aziendali e alla predisposizione di informazioni rilevanti per il governo aziendale, anche per finalità differenti dall'individuazione tempestiva delle situazioni di crisi.

PAOLO BOGARELLI
Ricercatore confermato
di Economia Aziendale

Università degli Studi di Brescia
Dipartimento di Economia & Management
paolo.bogarelli@unibs.it

Bibliografia

- AA.VV. (2016), *Assetti adeguati e modelli organizzativi*, Zanichelli Editore, Torino.
- AGLIATI M. (1987), *La contabilità direzionale – metodologie di misurazione dei costi di produzione*, Cusl, Milano.
- AIROLDI G. (1980), *I sistemi operativi*, Giuffrè, Milano.
- AIROLDI G., BRUNETTI, G., CODA, V. (1994), *Economia aziendale*, Il Mulino, Bologna.
- AMADUZZI A. (1939), *Sulla variabilità del processo produttivo nell'amministrazione dell'azienda industriale*, Giuffrè, Milano.
- AMADUZZI A. (1953), *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Utet, Torino.
- AMADUZZI A. (1973), *Il sistema informativo aziendale nei suoi caratteri fondamentali*, in *Rivista italiana di ragioneria e di economia aziendale*, n. 1, pagg. 3-10.
- AMIGONI F. (1977), *I sistemi di controllo: criteri di progettazione*, in Amigoni F. (a cura di), *Misurazioni d'azienda – Programmazione e controllo*, Volume Primo, Giuffrè, Milano.
- AMIGONI F. (1979), *I sistemi di controllo direzionale*, Giuffrè, Milano.
- AMIGONI F. (1988), *Le misure nel controllo dell'economia delle imprese*, in (a cura di) Amigoni, F., *Misurazioni d'azienda – Programmazione e controllo*, Volume Primo, Giuffrè, Milano.
- AMODEO D. (1983), *Ragioneria generale delle imprese*, Giannini Editore, Napoli.
- ANSOFF H.I., BRANDEBURG R.G. (1971), *A language for organizational Design: PART I*, in *Management Science*, Vol. 17, No. 12, 705-716.
- ANSOFF H.I., BRANDEBURG R.G. (1971), *A language for organizational Design: PART II*, in *Management Science*, Vol. 17, No. 12, 717-731.
- ANSOFF H.I. (1984), *Implanting Strategic Management*, Prentice-Hall, 1984, trad. it. Organizzazione innovativa, Ipsa, Milano.
- ANTHONY R., N. (1956), *Management Accounting*, Irvin Inc., trad. it., Contabilità per la direzione, Etas Kompass, Milano, 1966.
- ANTHONY R., N. (1988), *The Management Control Function*, Boston, The Harvard Business School Press, trad. it., Il Controllo manageriale, Franco Angeli, Milano, 1998.
- ANTONELLI V., D'ALESSIO R. (2014), *Accounting history as a local discipline: the case of the Italianspeaking literature (1869– 2008)*, in *Accounting Historians Journal*, 41 (1): 79–112.
- BARNARD, C.J. (1938), *The Functions of the Executive*, Harvard University Press, Cambridge, trad. it., Le funzioni del dirigente, UTET, Torino, 1958.
- BASTIA P., RICCIARDELLI E. (2020), *Gli adeguati assetti organizzativi funzionali alla tempestiva rilevazione e gestione della crisi: tra principi generali e scienza aziendale*, in *Banca Impresa Società*, 3, pagg. 359-414.
- BERGAMIN BARBATO M. (1991), *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, ristampa 1997.
- BESTA F., (1922), *La Ragioneria*, Volume I, Vallardi, Milano.
- BOGARELLI P. (2020), *La conoscenza tempestiva delle crisi nelle imprese di minori dimensioni*, in *Rivista Piccola Impresa/ Small Business*, n. 2, pagg. 148-178.
- BOGARELLI P., CASTELLANO N., FRADEANI A., GAETANO A., RIVA P. (2023), *L'assetto organizzativo, amministrativo e contabile*, in Fellegara A., Giunta F., Paolini A., Teodori C. (a cura di), *Le parole della crisi. La lettura degli aziendalisti italiani*, Franco Angeli, Milano, pagg. 28-43.
- BOGARELLI P., CASTELLANO N., (2023), *L'implementazione di tecnologie 4.0 nelle piccole imprese: analisi di un caso di successo*, in *Management Control*, n.2, pagg. 137-164.
- BRUSA, L., (1986), *Le strutture organizzative d'impresa*, Giuffrè Editore, Milano.
- BRUSA, L., (2004), *Dentro l'azienda – organizzazione e management*, Giuffrè Editore, Milano.
- BURNS T., STALKER G.M., (1961), *The Management of Innovation*, London, Tavistock Publication, trad. it., Direzione aziendale e innovazione, Franco Angeli, Milano, 1974.

- CAMUSSONE P. F. (1977), *Il sistema informativo – Finalità, ruolo e metodologia di realizzazione*, Etas Libri, Milano.
- CANZIANI A. (2020), *Lezioni di economia aziendale*, quinta edizione, Cedam - Wolters Kluwer, Padova.
- CARMONA S. (2004), *Accounting history research and its diffusion in an international context*, in *Accounting History*, 9 (3): 7–23.
- CECCHERELLI A. (1930), *Istituzioni di ragioneria*, Felice Le Monnier, Firenze.
- CECCHERELLI A. (1936), *Il problema dei costi nelle prospettive economiche e finanziarie delle imprese*, Libreria internazionale Seeber, Firenze.
- CHANDLER A. D. (1962), *Strategy and Structure: Chapters in the History of the American Industrial Enterprise*, The MIT Press, Cambridge Massachusetts, trad. it. *Strategia e Struttura*, Franco Angeli, Milano, 1993.
- CHAPMAN C.S., HOPWOOD A.G., SHIELDS M.D. (2007), *Handbook of Management Accounting Research*, Amsterdam, Elsevier.
- CINQUINI L., TENUCCI A. (2008), *An Analysis of publishing patterns in Accounting Research in Italy, 1990-2004*, in *Accounting Historians Journal*, Vol. 325, n. 1: 1-48.
- CODA V., (1973), *Progettazione delle strutture organizzative*, Franco Angeli Editore, Milano.
- CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI (CNDCEC), (2020), *Norme di comportamento del Collegio Sindacale di Società non quotate*.
- DANOVI A., QUAGLIA A., (2021), *Gestire la crisi d'impresa - Processi e strumenti di risanamento*, Ipsoa, Milano.
- D'ORIANO R., (1985), *Aziende e soggetti nel raffronto tra economia d'azienda e pensiero organizzativo*, Cedam, Padova.
- DE DOMINICIS U., (1966), *Prefazione*, in Anthony, R. N., *Contabilità per la direzione*, Etas Kompass, Milano.
- EDWARDS J.R., (1989), *A History of Financial Accounting*, Routledge, London.
- EDWARDS J.R., (2019), *A History of Corporate Financial Reporting in Britain*, Routledge, London.
- EDWARDS J., R., WALKER S., P. (2020) (a cura di), *The Routledge Companion to Accounting History*, II Edizione, Taylor & Francis Group, London.
- FAYOL H. (1925), *Administration industrielle et generale: prevoyance, organisation, commandement, coordination, controle*, Parigi, Dunod, trad. it., Direzione industriale e generale, Franco Angeli editore, Milano, 1973.
- FELDMAN M., MARCH J. G., (1981), *Information in Organization as Signal and Symbol*, in *Administrative Science Quarterly*, trad. it. in Gagliardi P. (a cura di), *Le imprese come culture*, Etas Libri, Milano, 1986.
- FERRARIS FRANCESCHI R., (1992), *Prefazione*, in Giannessi E., *Considerazioni introduttive sul metodo storico*, Milano, Giuffrè.
- FERRERO G. (1967), *Le determinazioni economico-quantitative d'azienda*, Giuffrè, Milano.
- FERRERO G. (1968), *Istituzioni di Economia d'azienda*, Giuffrè, Milano.
- FERRERO G. (1987), *Economia e Management*, II ed., Giuffrè, Milano.
- FERRERO G., (1991), *I complementari principi della "chiarezza", della "verità", e della "correttezza" nella redazione del bilancio di esercizio*, Giuffrè, Milano.
- FERRERO G., DEZZANI F., PISONI P., PUDDU L. (2003), *Le analisi di bilancio*, terza edizione, Giuffrè, Milano.
- FLAMHOLTZ E. (1979), *Organizational Control System as a Managerial tool*, trad. it., Il sistema di controllo come strumento di direzione, in (a cura di) AMIGONI F., *Misurazioni d'azienda – Programmazione e controllo*. Volume primo, Giuffrè, Milano, 1988.
- FRANCESCHINI F., GALETTO M., MAISANO D. (2019). *Designing performance measurement systems – theory and practice of key performance indicators*. Springer Natural Switzerland AG.
- GALBRAITH J. R., (1971), *Matrix Organization Design*, Business Horizons, trad. it. (a cura di) Fabris A., Martino F., *Progettazione e sviluppo delle organizzazioni – Concetti e soluzioni applicative*, Etas Libri, Milano, prima ristampa 1977.
- GRECO E., (1942), *Come non si tiene la contabilità nelle imprese*, Fratelli Bocca Editori, Milano.
- GULICK L., URWICK L. (1937), *Papers on the science of Administration*, Institute of Public Administration, New York.
- HORNGREN C., T. (1962), *Cost Accounting – a Managerial Emphasis*, Prentice-Hall Inc.
- HOSKIN K., W., MACVE R., H. (2000), *Knowing more as knowing less? alternative histories of cost and Management accounting in the u.s. and the U.K.*, in *The Accounting Historians Journal*, Vol. 27, No. 1, pp. 91-149.
- IRRERA M., (2019), *Gli assetti organizzativi, amministrativi e contabili nel diritto societario e nel diritto della crisi*, in *Diritto ed Economia dell'impresa*, n. 5, pagg. 657-673.
- KAPLAN R. S., NORTON D. P., (1996), *The balanced scorecard: translating strategy into action*, President and Fellows of Harvard College Ka.
- LAWRENCE P. R., LORSCH J. (1967), *Organization and Environment*, Harvard University Press.
- LEWIN K. (1948), *Resolving social conflicts*, in Airoldi G., Nacamulli R. C.D. (a cura di), *Materiali per una teoria organizzativa d'impresa*, Etas Libri, Milano, 1979.
- MAGGIONI V., (1983), *Il sistema informativo aziendale*, CEDAM, Padova.
- MARCH J. G., SIMON H.A., (1958), *Organizations*, New York, Jon Wiley and Sons, Trad. It, Teoria dell'organizzazione, Etas libri, Milano, 1995.
- MARCHINI I. (1978), *La struttura multidivisionale: un'analisi critica*, Istituto di Studi aziendali università degli studi di Urbino, Ancona.
- MARCHINI I., (1988), *La contabilità preventiva di esercizio e la contabilità dei costi nell'impresa industriale*, Giappichelli, Torino.
- MARELLI A. (2000), *Il sistema di reporting interno*, Giuffrè, Milano.

- MARTINEZ M. (2020), Adeguatezza degli assetti e dei modelli organizzativi, in Barton, R. M., Obel, B., Hakonsson, D. D., Martinez, M., *Organizational Design*, Giappichelli Editore, Torino, pagg. 1-32.
- MASINI C. (1957), *I bilanci d'impresa – Principi e concetti*, seconda ristampa, Giuffrè, Milano.
- MASINI C. (1960), *L'organizzazione del lavoro di impresa*, Giuffrè, Milano.
- MATTESSICH R. (2008), *Two hundred years of accounting*, Routledge, London.
- MAURO F. (1942), *Teratismi Dell'industria – Anomalie e squilibri*, Editore Uldrico Hoepli, Milano.
- MINTZBERG H. (1983), *Structure in Fives. Designing Effective Organizations*, 1983, trad. it., La progettazione dell'organizzazione aziendale, Il mulino, Bologna, 1996.
- NAPIER C. J. (2020), Istorigraphy, in Edwards J., R., Walker S., P. (a cura di), *The Routledge Companion to Accounting History*, II Edizione, Taylor & Francis Group, London.
- NEELY A., GREGORY M., PLATTS K. (2005). *Performance measurement system design: A literature review and research agenda*, in *International Journal of Operations and Production Management*, 15(4), pagg. 80–116.
- ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI DI MILANO (ODCEC Milano), (2017). Quaderno n. 71, Sistemi di allerta interni.
- ONIDA P. (1939), *Le dimensioni del capitale di impresa. Concentrazioni trasformazioni variazioni di capitale*, Giuffrè, Milano.
- ONIDA P. (1954), *L'azienda. Primi principi di gestione e di organizzazione*, Giuffrè, Milano.
- ONIDA P. (1970), *La logica e il sistema delle rilevazioni quantitative d'azienda*, II edizione, Giuffrè, Milano.
- ONIDA P. (1971), *Economia d'azienda*, ristampa 1992, Utet, Torino.
- ONIDA P. (1974), *Il bilancio d'esercizio nelle imprese*, quarta edizione emendata, Giuffrè, Milano.
- PANIZZA A. (a cura di), (2020), *Crisi e adeguati assetti per la gestione d'impresa*, Ipsoa, Milano.
- PEARCE D. W. (1983), *Cost-benefit Analysis*, second edition, Palgrave Macmillan.
- PERRONE V. (1990), *Le strutture organizzative d'impresa – Criteri e modelli di progettazione*, Egea, Milano.
- RANALLI R. (2018), *La riforma della crisi d'impresa. Dalla preallerta sino all'istanza al tribunale passando attraverso le procedure di composizione assistita. I presidi organizzativi e le regole di governo previste dalla riforma*, in I papers dell'oci-fallimento. link: <https://www.osservatorio-oci.org/>
- REBORA G. (1998), *Organizzazione aziendale*, Carocci, Roma.
- RIPARBELLI A. (1950), *Il contributo della Ragioneria all'analisi dei dissesti aziendali*, Stabilimenti Grafici Vallecchi, Firenze.
- SIMON H. A. (1957), *Administrative Behaviour*, second edition, trad. it., Il comportamento amministrativo, Il Mulino, Bologna, 1958.
- SLOAN A. R. (1963), *My years with General Motors*, trad. it., La mia General Motors, Il sole, Milano.
- SMITH A. (1776) *Inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. Trad. it., La ricchezza delle nazioni, Utet, Torino, 2017.
- SPRANZI A. (1986), *Calcolo dei costi nelle imprese industriali*, Giuffrè, Milano.
- SUPERI FURGA F. (1991), *Reddito e capitale nel bilancio di esercizio*, Seconda Edizione, Giuffrè Milano.
- THOMPSON J. D. (1967), *Organizations in Action*, McGraw Hill, trad. it., L'azione organizzativa, Isedi, Torino, 1990.
- URWICK L. (1943), *The Elements of Administration*, Sir Isaac Pitman & Sons, Ltd., trad. it., *I principi di direzione e la teoria dell'organizzazione*, Etas Kompass, Milano, 1963.
- VENKATRAMAN N., RAMANUJAM V., (1986). *Measurement of business performance in strategy research: A comparison of approaches*, in *Academy of Management Review*, 11(4), 801–814.
- WALKER S. P. (2005), *Accounting In History*, in *The Accounting Historians Journal*, Vol. 32, No. 2, pp. 233-259.
- WELSCH G., A. (1957), *Budgeting: profit planning and control*, Prentice-Hall, trad. it., I budget, Franco Angeli, Milano, 1989.
- WOODWARD J., (1965), *Industrial Organization: Theory and Practice*, London, Oxford University Press, trad. it., *Organizzazione industriale Teoria e Pratica*, Rosenberg & Sellier, Torino, 1975.
- ZAPPA G., (1927), *Tendenze nuove negli studi di ragioneria*, in (a cura di) Rebora G., *Economia Aziendale (raccolta di letture)* Volume primo, Cusl, Milano, 1987.