



Università  
Ca' Foscari  
Venezia

Corso di Laurea magistrale  
(*ordinamento ex D.M. 270/2004*)  
in Amministrazione, finanza e controllo

Tesi di Laurea

—  
Ca' Foscari  
Dorsoduro 3246  
30123 Venezia

**Il controllo di gestione negli  
studi professionali.**

Lo studio Ardito - Cojutti - Corciulo -  
Graffi Brunoro - Zilli: un interessante  
esempio italiano.

**Relatore**

Ch. Prof. Chiara Mio

**Laureando**

Lydia Riet  
Matricola 821056

**Anno Accademico**

**2012 / 2013**

# INDICE

	pagina
INTRODUZIONE	4
CAPITOLO 1 Studi professionali in divenire: pensare la progettazione organizzativa alla luce del ruolo della conoscenza	7
1.1 Introduzione	7
1.2 La progettazione organizzativa negli studi professionali: motivazioni e implicazioni	8
1.3.1 La conoscenza come vantaggio competitivo	13
1.3.2 La condivisione della conoscenza	17
1.3.3 Gli strumenti utilizzati nel processo di condivisione della conoscenza	20
1.4 Le forme organizzative per gli studi professionali	22
1.4.1 La struttura funzionale	24
1.4.2 La struttura divisionale	26
1.4.3 La struttura a matrice	30
1.4.4 Le nuove forme	33
CAPITOLO 2 Modelli di Governance nello studio professionale	36
2.1 Introduzione	36
2.2.1 Le forme di governance: Sole Proprietorship	38
2.2.2 Le forme di governance: Professional Partnership (P2-form)	38
2.2.3 Le forme di governance: Managerial Professional Business (MPB)	40

<b>CAPITOLO 3 Gestire i rapporti con gli stakeholder nello studio professionale</b>	<b>46</b>
3.1 Introduzione	46
3.2 I clienti	47
3.3 Le risorse umane	51
3.4 I concorrenti	57
<b>CAPITOLO 4 Il controllo di gestione negli studi professionali</b>	<b>60</b>
4.1 Introduzione	60
4.2 La pianificazione strategica e la programmazione operativa	62
4.3 Il Business Plan	65
4.4.1 Aree Strategiche di Affari (ASA)	70
4.4.2 Conto economico per ASA e costi per decidere	73
4.5 La programmazione operativa e il budget	76
4.6 Valutare la produttività e la performance	80
4.7 Key Performance Indicators (KPIs) e Benchmarking	86
<b>CAPITOLO 5 Lo studio professionale Ardito - Cojutti - Corciulo - Graffi Brunoro - Zilli: un valido esempio di implementazione del controllo di gestione</b>	<b>89</b>
5.1 Introduzione	89
5.2.1 Lo studio: caratteristiche generali	90
5.2.2 I soci: parità di trattamento e specializzazione professionale	91
5.2.3 La ripartizione degli utili: il “criterio delle fette di torta”	95
5.2.4 Aree strategiche d'affari	99
5.2.5 I costi per decidere: il costo del lavoro per addetto	102
5.2.6 Il budget	104
5.2.7 Gli indici; gli obiettivi e gli indicatori	104
5.2.8 I processi decisionali	106

5.2.9 Uno strumento prezioso: il software Clerk	106
5.3 Considerazioni	109
CONCLUSIONE	113
BIBLIOGRAFIA	114

## Introduzione

Gli studi professionali, ed in particolare quelli commercialistici cui è rivolto il presente lavoro, tradizionalmente avvolti da un'aurea di immobilismo, certamente limitante ma fonte di garanzie economiche e sociali, devono da qualche anno fronteggiare una questione sempre più pressante: il mercato dei servizi è oggi caratterizzato da un divenire costante e multidirezionale. Le innovazioni tecnologiche obbligano innanzitutto a una continua attività di formazione e aggiornamento e a rivedere le modalità di erogazione dei servizi. Relativamente a questi ultimi, inoltre, la clientela si dimostra sempre più esigente, dando per scontate le tradizionali competenze dei professionisti e richiedendo, ad esempio, consulenze in ambito finanziario. Altre fonti di cambiamento sono riconducibili ad un aumento della concorrenza, ai meccanismi di internazionalizzazione e globalizzazione e alle novità in ambito politico e legislativo.

Per poter continuare a competere in un contesto che va orientandosi sempre più nel verso individuato, gli studi professionali dovranno necessariamente interfacciarsi con concetti di efficienza, razionalità e strategia.

Il presente lavoro mira a descrivere i mezzi per gestire i cambiamenti in atto, analizzando dapprima le strutture organizzative e i modelli di *governance* implementabili negli studi professionali, concentrandosi poi sulle dinamiche relazionali che gli stessi devono affrontare, per giungere infine a trattare i meccanismi di controllo di gestione in senso stretto.

Il capitolo 1 tenta di dimostrare come la trasposizione nel contesto degli studi professionali dei meccanismi che regolano la progettazione organizzativa, tradizionalmente concepita solo in ambito imprenditoriale, divenga strumento imprescindibile per poter competere, anche con riferimento alle realtà di minori dimensioni. La progettazione organizzativa deve essere pensata e strutturata tenendo conto del ruolo rivestito dalla conoscenza e dalle competenze: queste ultime rappresentano un vantaggio competitivo fondamentale, fondante quasi, per lo svolgimento dell'attività professionale e come tali devono essere valorizzate, diventando oggetto di sistemi di gestione che ne curano lo sviluppo e la trasmissione a

tutti i livelli dello studio. Il capitolo si focalizza in seguito sulla descrizione delle forme organizzative più diffuse (funzionale, divisionale, a matrice), considerandole specificamente alla luce di una loro implementazione all'interno degli studi professionali.

Il lavoro prosegue, al capitolo 2, considerando i differenti modelli di *governance* riscontrabili nelle realtà oggetto del lavoro. Queste ultime adottano meccanismi legali e consuetudinari che, grazie alla fissazione di assetti proprietari, affidano il controllo e la direzione a determinati soci, con l'obiettivo principale di garantire la soddisfazione degli *stakeholder*. Così, se la *Professional Partnership*, grazie al regime di responsabilità illimitata e al principio di *peer valuation*, è in grado di preservare l'elevata qualità dei servizi erogati, la *Managerial Professional Business* enfatizza la specializzazione dei professionisti i quali diventano depositari di competenze estremamente specifiche per far fronte alle esigenze sempre più articolate della clientela.

Il capitolo 3 concentra l'attenzione sulle principali categorie di *stakeholder* con cui devono interfacciarsi gli studi professionali, ed in particolare i clienti, il personale di studio e i concorrenti. L'analisi tenta di liberare tali categorie della tradizionale concezione che le considera come controparti con interessi differenti, se non opposti, a quelli dello studio, illustrando i vantaggi che possono emergere da relazioni basate sulla fiducia e sull'onestà.

Il capitolo 4, dopo aver constatato la notevole reticenza nell'implementare i meccanismi del controllo di gestione dimostrata dai professionisti, sottolinea la necessità che questi ultimi sviluppino la capacità, tipicamente manageriale, di programmare le attività di breve termine in vista di quanto stabilito in sede di pianificazione strategica, salvaguardando il rispetto di efficacia ed efficienza sia nel breve che nel lungo periodo. Si mette in atto, così, un sistema che, in prima battuta, funge da guida tanto per il personale quanto per i soci a cui fa capo il controllo, e, in secondo luogo, diventa fondamentale strumento di monitoraggio della *performance*.

Il capitolo 5 presenta il caso dello studio professionale Ardito - Cojutti - Corciulo - Graffi Brunoro - Zilli. Le molte affinità riscontrabili tra i meccanismi di gestione implementati nello studio e quanto sostenuto nella pratica fanno constatare che il caso in

esame dovrebbe rappresentare un esempio notevole a cui mirare per tutte le realtà professionali, anche di dimensioni non elevatissime, che rifiutano i sistemi del controllo di gestione in quanto ritenuti fonte di difficoltà organizzative e di costi eccessivi.

# CAPITOLO 1

## **Studi professionali in divenire: pensare la progettazione organizzativa alla luce del ruolo della conoscenza**

### ***1.1 Introduzione***

La progettazione organizzativa si identifica come una metodologia sequenziale che inquadra dapprima gli aspetti disfunzionali che interessano procedure, strutture e sistemi delle realtà aziendali, per riadattarli poi agli obiettivi che le stesse si prefiggono.

Tale processo di miglioramento, riguardante sia aspetti tecnici che umani, prosegue con la predisposizione di piani per implementare le nuove modifiche. Grazie alla progettazione organizzativa, il management può affrontare l'incertezza che caratterizza l'ambiente esterno stabilendo la giusta combinazione di differenziazione e coordinamento per le operazioni dell'organizzazione [Allan, 2012]. Se con la differenziazione ci riferiamo infatti alla suddivisioni del *task* che un'azienda deve svolgere, grazie al coordinamento tali *subtask* vengono messi in relazione al fine di raggiungere in modo efficiente gli obiettivi dell'azienda.

Comacchio, Isotta e Scapolan [2009] mettono in luce le principali caratteristiche della progettazione organizzativa affermando che quest'ultima si sviluppa come un "processo finalizzato che si svolge in condizioni di razionalità limitata".

Tale definizione pone innanzitutto l'attenzione sull'aspetto dinamico della progettazione organizzativa. Quest'ultima infatti non trova realizzazione in una singola scelta immutabile, ma viene sviluppandosi attraverso il dipanarsi di una serie di fasi: alla rilevazione della questione da risolvere seguono l'analisi delle possibili alternative, la scelta di quella ritenuta più consona, l'implementazione di quest'ultima e, fase fondamentale anche ai fini delle decisioni future, la valutazione dei risultati ottenuti.

Gli autori si concentrano, in seconda battuta, sulla finalità di tale processo affermando che esso trova la propria ragion d'essere nel conferire all'azienda una migliore capacità di perseguimento degli obiettivi prefissati.

L'attenzione viene infine focalizzata sulla razionalità limitata che inevitabilmente caratterizza i processi di scelta. Basti a tal proposito considerare il contributo offerto dal

premio Nobel Herbert Simon. L'autore ritiene che qualsiasi processo decisionale, specialmente se complesso, debba scontare i pesanti limiti che gravano relativamente alla razionalità umana, a livello sia dell'acquisizione delle informazioni che di sistema attentivo [Simon, 1957].

Una caratteristica fondamentale della progettazione organizzativa consiste nel suo affinarsi e specificarsi man mano che si sviluppa il ciclo di vita dell'impresa [Gubitta, Gianecchini, 2010]. Se negli stadi iniziali di quest'ultima non è raro che manchino decisioni finalizzate a stabilire con precisione ruoli e procedure, anche a seguito del moltiplicarsi di attività e impegni che una *start-up* deve fronteggiare, è pur vero che la crescita dimensionale che si sviluppa in seguito, con il conseguente corollario di complessità organizzative, necessita inevitabilmente di un grande impegno in termini di razionalizzazione. È in questi momenti che si stabilisce a quali figure far riferire obiettivi e responsabilità e come poter implementare il coordinamento necessario per gestire in modo efficace l'interdipendenza delle sub-unità all'interno delle società [Rockart e Short, 1989]. Afferma a tal proposito Galbraith [2012] che all'aumentare di tali sub-unità l'organizzazione deve rispondere elaborando più informazioni: tale obiettivo può essere raggiunto in modo centralizzato, con qualche meccanismo che coinvolga direttamente la gerarchia, o in modo decentralizzato, impiegando forme laterali di coordinamento.

## ***1.2 La progettazione organizzativa negli studi professionali: motivazioni e implicazioni***

Se appare quindi evidente come la progettazione organizzativa divenga uno strumento fondamentale per permettere alle imprese di raggiungere gli obiettivi prefissati nel rispetto delle strategie intraprese, può risultare stimolante riflettere sulla funzione che tale progettazione potrebbe svolgere nel contesto degli studi professionali.

Tale analisi diviene particolarmente interessante se si considera lo scenario in cui sono inseriti gli studi professionali del nostro Paese. Nel documento curato dal professor Tiraboschi [2012] "Il lavoro negli studi professionali", viene evidenziato come le tipologie degli studi professionali tradizionalmente presenti in Italia si stiano evolvendo

per rispondere alle logiche di un mercato che richiede una specializzazione sempre maggiore in tempi sempre più brevi.

Fino a un decennio fa, o appena di più, i servizi commercialistici potevano essere offerti o da un ristretto numero di studi di grandi dimensioni, che potevano contare su una lunga tradizione, o da una miriade di piccole realtà, composte da un unico o al massimo da due professionisti. Gli studi oggi giorno rientranti in quest'ultima categoria subiscono in modo pressante la necessità di crescere dimensionalmente, esigenza derivante proprio dalla specializzazione, appena citata, che caratterizza la domanda di servizi.

Ma il vero spunto innovativo che interessa il contesto attuale non riguarda tanto questi due estremi, che, come abbiamo osservato, continuano a permeare il quadro delineato, quanto piuttosto una terza tipologia di studi che ha riconosciuto nell'investimento nella struttura organizzativa un fattore critico di fondamentale importanza. Per tali studi l'obiettivo della crescita non si inquadra più solo in ottica dimensionale, ma anche, e forse in misura anche maggiore, in senso organizzativo.

Ecco come, in una realtà che viene delineandosi sempre più in tal senso, diviene di assoluta importanza coordinare i contributi individuali nell'obiettivo ultimo della soddisfazione del cliente [Tiraboschi, 2012].

Occorre comunque specificare che l'esigenza di progettare l'organizzazione [Gubitta, Gianecchini, 2010] non deve essere intesa come esclusiva di quelle realtà che intendono espandersi, ma deve essere considerata necessaria anche negli studi che hanno deciso di competere mantenendo una dimensione ridotta.

Gubitta e Gianecchini individuano un'organizzazione deliberata, che emerge a seguito della specificazione dei risultati verso cui tendere, delle responsabilità e delle aree di attività in cui operare, ma che può non corrispondere con l'organizzazione reale e con quella percepita. La prima di queste ultime rappresenta ciò che realmente accade nello studio, mentre l'organizzazione percepita si delinea in base a come il panorama degli stakeholder (compresi nella loro totalità, dai collaboratori di studio ai clienti e concorrenti) guarda alle dinamiche che interessano lo studio.

È alla luce di tali considerazioni che si comprende come la progettazione organizzativa non possa consistere solo nella predisposizione di organigrammi e procedure, ma debba necessariamente tenere in debito conto anche i rapporti

interpersonali, nella consapevolezza che la motivazione rappresenta spesso un determinante fattore di successo. L'eventuale discrepanza tra l'organizzazione stabilita sulla carta e quella che effettivamente si viene a creare in studio non deve essere considerata una minaccia al controllo che il dominus vorrebbe esercitare. Anzi, un livello tollerabile di differenza è addirittura auspicabile in quanto lascia spazio a contributi personali di varia natura che mal si concilierebbero con un eccessivo grado di formalizzazione.

Rivolgendo nuovamente l'attenzione al rapporto che intercorre tra la dimensione dello studio professionale e la questione organizzativa, abbiamo specificato che quest'ultima non deve trovare esclusiva applicazione solo in presenza di dimensioni elevate, in quanto anche in presenza di piccoli studi professionali un'adeguata progettazione organizzativa rappresenta l'unico strumento che può garantire che venga intessuta con successo la rete di obiettivi, responsabilità e coordinamento che rappresenta uno strumento fondamentale per competere nel mercato odierno.

Ci si può a questo punto chiedere quali siano i vantaggi che dovrebbero invitare il professionista, e in particolare il dottore commercialista, a edificare realtà che travalichino i confini dello studio individuale.

A tal proposito non si può non rivolgere un pensiero alle burocrazie professionali che rappresentano una delle configurazioni organizzative individuate da Mintzberg [1979]. L'ambito di applicazione di tale forma è caratterizzato in modo duplice sia dal fatto che l'output viene generato sotto forma di servizi sia dalla circostanza che i lavoratori che lo forniscono presentano i tratti peculiari della categoria dei professionisti, tratti riconducibili allo status sociale, alla capacità di risolvere i problemi e all'ampia autonomia e indipendenza [Mills, Hall, Leidecker, Marguilies, 1983].

Per comprendere quali siano gli elementi tipici che consentono di tratteggiare la figura del professionista si può fare riferimento agli attributi strutturali e attitudinali individuati da Hall nel 1968.

Il carattere strutturale può essere efficacemente delineato analizzando la sequenza di stadi che consente a un'occupazione di evolvere fino a divenire una professione [Wilensky, 1964]:

- è fase necessariamente preliminare la creazione di un'occupazione a tempo pieno, in cui trova simultaneo spazio sia la prestazione di attività già consolidate

che lo svolgimento di nuove funzioni messe in atto per soddisfare le emergenti necessità della struttura sociale;

- si impone in seconda battuta la questione della formazione, che deve necessariamente muovere da un livello universitario, nella consapevolezza che un'adeguata preparazione teorica funge da fondamentale cornice all'apprendimento pratico;
- interviene poi la formazione di associazioni professionali, prima a livello locale e in seguito su scala nazionale, con il duplice compito di supporto dei suoi membri e di esclusione degli elementi che si dimostrassero non meritevoli;
- si assiste poi alla nascita di un codice di comportamento che percorre sia le relazioni interne (nei confronti dei colleghi) che quelle esterne (con clienti e pubblico in generale).

Hall analizza il modo in cui i professionisti intendono il loro lavoro e definisce, a tal fine, gli attributi attitudinali che li contraddistinguono considerando:

- la convinzione che la professione, concepita nella sua dimensione sia formale di organizzazione che informale di gruppo di appartenenza, rappresenta una fondamentale fonte di idee e di giudizi;
- la certezza che la professione sia uno strumento di servizio pubblico;
- la fiducia nell'autoregolazione, con la conseguenza che le persone più qualificate a giudicare l'operato del professionista sono i suoi stessi colleghi;
- un senso di dedizione che lega il professionista al proprio lavoro, al di là delle ricompense estrinseche che gli possono derivare dallo svolgimento dello stesso;
- la volontà di compiere il proprio operato in completa autonomia, non ammettendo nemmeno le pressioni che possono derivare dalla clientela.

Quest'ultima caratteristica a ben vedere può essere definita sia strutturale, e ciò si sussume indirettamente dagli sforzi che l'associazione professionale compie per escludere i componenti non competenti, che attitudinale, dal momento che il professionista è libero di gestire il processo decisionale che lo riguarda.

L'attributo caratterizzante le burocrazie professionali deve essere ricercato nel meccanismo di coordinamento che vi trova applicazione. Quest'ultimo non si esercita sulla standardizzazione dei processi di lavoro, ma su quella delle conoscenze e delle capacità dei dipendenti, abilità, queste ultime, non edificate sulla prassi, ma derivanti da

“un corpo formale di conoscenze, trasmesso in contesti formativi istituzionali” [Isotta, 2009]. Si tratta comunque, specifica Mintzberg, di saperi e abilità talmente specifici e complessi da assicurare che permanga da parte dei professionisti una certa dose di discrezionalità nella loro applicazione.

Un’attenzione particolare deve essere dedicata al ruolo svolto dagli staff di supporto: questi ultimi si sviluppano oltre il nucleo operativo (di cui fanno parte i professionisti che si occupano in prima linea dell’esame delle esigenze della clientela) e si dedicano ai compiti routinari suscettibili di un processo di formalizzazione. Il valore creato dagli staff di supporto non va ricercato in un contributo tangibile che mira a migliorare l’offerta di servizi da parte dei professionisti, ma si concreta in benefici riscontrabili a livello dell’intera organizzazione [Gubitta, Gianecchini, 2010].

Alla luce dei fatti illustrati, l’aggregazione di più professionisti in una realtà così delineata consente di pervenire ai seguenti vantaggi:

- viene favorita la condivisione delle risorse e dei servizi di supporto;
- i vari professionisti possono beneficiare dei meccanismi di apprendimento reciproco e la formazione dei nuovi assunti ne viene positivamente influenzata;
- aumenta il numero di potenziali clienti in quanto questi possono certo rivolgersi direttamente al professionista, ma spesso affidano la risoluzione dei loro problemi a un’aggregazione di più professionisti, ognuno con un diverso ramo di specializzazione, nella consapevolezza che sarà poi l’organizzazione ad indirizzarli verso l’esperto più idoneo alle loro esigenze (nel nostro caso verso il dottore commercialista maggiormente qualificato per trattare quel particolare ramo della disciplina);
- si accresce la soddisfazione del cliente per il duplice fatto che questi può necessitare di più di un servizio simultaneamente e, nell’eventualità in cui le sue esigenze dovessero mutare nel tempo o dovessero emergere problematiche non contemplate prima di un’attenta analisi della questione, può beneficiare di un intervento più comodo e tempestivo che non se si fosse rivolto ad un professionista che opera individualmente.

### ***1.3.1 La conoscenza come vantaggio competitivo***

Focalizziamo ora l'attenzione sul vantaggio competitivo che risiede negli studi professionali. Citando Porter e una sua definizione rimasta celebre, “*competitive advantage grows out of value a firm is able to create for its buyers that exceeds the firm's cost of creating it*” [Porter, 1985], ci si può chiedere in quali fattori dello studio professionale debba essere ricercato e indagato tale valore fondamentale. Indubbiamente molteplici possono essere le competenze distintive di cui uno studio si avvale per attrarre e mantenere la clientela, spaziando dalla gamma dei servizi offerti e dall'efficienza con cui vengono erogati, per giungere fino alla valorizzazione del rapporto umano con il cliente e alla creazione di un clima di armonia in cui i fruitori dei servizi vogliono identificarsi (si potrebbe dire che si cerca di sviluppare un' “intelligenza emotiva” dello staff [Salovey e Mayer, 1990]). Ma l'esistenza di questi elementi, e la possibilità stessa di concepirli, risiede in un vantaggio competitivo che li precede da un punto di vista logico e li alimenta rappresentandone le basi fondanti: la conoscenza e le competenze dei professionisti.

Diversi contributi in merito provengono dalla letteratura economica tanto europea quanto americana.

Sul primo fronte un'importante occasione di riflessione può essere ricercata nella denominazione che Winch e Schneider [1993] forniscono delle organizzazioni che si vengono a creare tra professionisti, siano essi ragionieri, dottori commercialisti, avvocati o architetti. Gli autori parlano di *knowledge-based organizations* e sottolineano che l'unica risorsa su cui tali KBOs possono contare per competere consiste nelle competenze del loro staff. È proprio il suddetto aspetto che le contraddistingue in modo inequivocabile rispetto alle altre imprese di servizi che necessitano di impianti, immobili e liquidità per poter praticare le attività cui sono dedicate.

Un'altrettanto interessante definizione proveniente dalla dottrina d'oltreoceano può essere ricercata in Starbuck [1992] il quale inquadra tali entità come *knowledge-intensive firms*. Se è ben vero che la focalizzazione primaria sulla conoscenza e le competenze dei professionisti come fonte di vantaggio competitivo rimane qui ben salda come in Winch e Schneider, non si può non notare come tale definizione sottolinei in modo ancora più accentuato il ruolo che queste rivestono come “fattore di produzione” primario per l'erogazione dei servizi.

Il ruolo che la conoscenza può giocare come risorsa in molte realtà aziendali non era certo nuovo alla dottrina economica [Barney, 1986; Blackler, 1995; Grant, 1996], ma è solo con Starbuck che la stessa viene a configurarsi come la risorsa più vitale di cui un'organizzazione può beneficiare [Kärreman, 2010].

Mantenendo l'attenzione rivolta al contesto degli studi professionali, l'assoluto rilievo che il tema della conoscenza e delle competenze può rivestire emerge così potentemente da poter affermare che la gestione delle realtà in oggetto deve necessariamente affondare le sue radici nella gestione della conoscenza di cui ogni professionista è portatore.

Jensen, Poulfelt e Kraus [2010] affrontano una questione che si impone con una certa urgenza all'interno delle *professional service firms*: la dicotomia tra lo sfruttamento delle conoscenze di cui sono già in possesso i professionisti, con la conseguente assegnazione di questi ultimi agli incarichi e ai ruoli cui risultato più adatti, e la volontà di far loro sviluppare nuove competenze che consentano di affrontare diverse tipologie di problematiche, con un beneficio facilmente intuibile anche a livello di motivazione. Gli autori riconducono la rilevanza del tema alla convinzione che, nonostante Sveiby e Lloyd [1987] sostengano che le *knowledge-intensive companies* siano caratterizzate da processi di lavoro non standardizzati, le routine siano parte integrante degli strumenti di cui i manager si servono per competere. La tendenza che caratterizza la realtà di grandi dimensioni, sia a livello di impresa che di studio professionale, si muove verso la valorizzazione di tali processi routinari, con la conseguenza che a livello organizzativo si propende spesso verso lo sfruttamento delle competenze piuttosto che verso lo sviluppo e l'espansione di queste ultime.

Jensen, Poulfelt e Kraus [2010], riprendendo Soosay e Hyland [2008], pongono l'accento sulla necessità che nel lungo periodo venga riservato uno spazio adeguato alla diffusione di nuove competenze tra dipendenti e professionisti, nella consapevolezza che la conoscenza non si configura come un bagaglio del sapere statico e immutabile, ma si caratterizza per processi dinamici che la vedono in continua mutazione e miglioramento [Blackler, 1995].

La centralità del ruolo che la conoscenza viene a rivestire, per le ragioni appena elencate, determina il rilievo che assumono i sistemi di gestione che la coinvolgono nella sua totalità.

Costa, Gianecchini, Gubitta e Sasso [2004] hanno condotto uno studio finalizzato ad evidenziare come si articolano tali politiche di gestione all'interno degli studi professionali.

Dalla ricerca è emerso che negli *studi associati* di media dimensione, in cui lavorano circa 13 persone, la principale fonte di creazione della conoscenza va ricercata all'esterno della realtà di studio ed è rappresentata dai corsi organizzati dall'Ordine. Contrariamente, sono poco sviluppati meccanismi di condivisione della stessa all'interno, dal momento che le logiche del *knowledge management* sono poco evolute. Il significato di questo concetto può essere indagato analizzando la definizione proposta da Wiig [1999]: “*Knowledge Management is a systematic, explicit and deliberate building, renewal and application of knowledge to maximise an enterprise's knowledge-related effectiveness and returns from its knowledge assets*”.

Tardivo [2008] trae le seguenti conclusioni dalla definizione di Wiig:

- l'attenzione non deve essere assorbita unicamente dalla conoscenza considerata come una risorsa, ma deve innanzitutto concentrarsi sui meccanismi che riguardano i soggetti che la posseggono;
- la creazione della conoscenza non deve basarsi su processi fortuiti o occasionali, ma deve poggiare saldamente e contare su una base sistemica;
- la conoscenza a cui si fa riferimento è quella che rappresenta una risorsa distintiva in grado di poter assicurare un vantaggio competitivo.

Si comprende agevolmente come il *knowledge management*, per poter essere implementato con successo, debba necessariamente poter contare su di un clima di condivisione e collaborazione negli ambienti di lavoro: solo se si riesce ad abbandonare completamente la visione egoistica secondo cui la conoscenza rappresenta un bene che si deve custodire gelosamente, in quanto atto a garantire un ruolo centrale all'interno dell'azienda-studio, si potrà sviluppare quel processo secondo il quale dall'elaborazione e condivisione delle competenze di cui ognuno è depositario deriverà la produzione di nuova conoscenza.

Volgendo nuovamente l'attenzione ai risultati della ricerca di Costa, Gianecchini, Gubitta e Sasso, osserviamo come gli *studi professionali strutturati* possano fare affidamento nel 62% dei casi su sistemi informatici integrati grazie ai quali si sviluppa il processo di codificazione della conoscenza. Quest'ultimo però, nelle realtà analizzate,

beneficia in larga misura dell'apporto delle singole personalità in quanto queste concorrono allo sviluppo di un apprendimento collaborativo.

Per quanto concerne gli *studi professionali integrati* (composti in media da 21,7 persone), diviene fondamentale osservare che le attività sono organizzate per “aree di competenza”, a seconda dei servizi che vengono prestati e delle competenze dei professionisti che li erogano. Il particolare interesse di tale impianto emerge se si considera il rapporto fiduciario intercorrente tra cliente e specialista, dal momento che tale relazione subisce un'evoluzione sostanziale, transitando da una tipologia *one-to-one* a una *one-to-organization*: il cliente non è più riferibile al singolo professionista, ma deve essere ascritto all'intero studio. I tirocinanti vengono guidati nella comprensione di un siffatto modulo organizzativo attraverso programmi di *job rotation* e l'adesione a gruppi di lavoro interni. È importante sottolineare che la divisione del lavoro che deriva da tale impostazione permette di formalizzare le procedure che caratterizzano la somministrazione del servizio, anche se le tecnologie di *knowledge-sharing* non risultano ancora adeguatamente sviluppate.

In ultima battuta, gli *studi professionali allargati* (in cui operano in media 24 persone) si identificano come un ambiente all'interno del quale si sviluppa la logica dell'*embeddedness*: all'interno dello studio vigono dinamiche relazionali che condizionano positivamente la condivisione delle competenze e favoriscono comportamenti collaborativi.

I legami *embedded* (il cui valore strategico è indagato da Uzzi [1996]) si contraddistinguono per tre aspetti che, seppur differenti, interagiscono tra di loro e si consolidano reciprocamente:

- la fiducia, che incoraggia lo scambio di conoscenze la cui valutazione, nelle dinamiche di un rapporto di mercato, risulterebbe piuttosto ardua;
- il trasferimento di un'informativa particolareggiata, comprendente anche annotazioni di tipo strategico che potrebbero affinare la qualità delle prestazioni rese alla clientela;
- le collaborazioni che permettono di addivenire alla soluzione dei problemi in forma congiunta, con il risultato che il professionista, o il team di professionisti, potranno fronteggiare con strumenti migliori anche le situazioni più critiche (anche grazie alla velocizzazione dei processi di *learning* che ne conseguirebbe).

Abbiamo avuto modo di osservare come la specializzazione si sviluppa all'interno degli studi integrati: nel contesto degli studi allargati le stesse logiche nascono e crescono a livello di network. Ciò presuppone una modifica dei sistemi di fornitura dei servizi, dal momento che questi vengono resi in modo continuativo come conseguenza delle economie di apprendimento e della codifica delle conoscenze (e con un'ulteriore agevolazione derivante dall'implementazione dei meccanismi di *knowledge management* analizzati in precedenza). Ecco che la figura del professionista come singolo si eclissa, per ripresentarsi tutt'al più quando questioni difficilmente esaminabili richiedono il suo intervento.

### ***1.3.2 La condivisione della conoscenza***

Come abbiamo sostenuto, per le peculiari attività svolte dagli studi professionali la conoscenza rappresenta una fondamentale fonte di vantaggio competitivo, indipendentemente dal fatto che la si identifichi come capacità di offrire servizi in modo più efficiente o di assicurare prestazioni di qualità costante [IFAC, 2011]. La conoscenza costituisce a tutti gli effetti un asset organizzativo strategico [Winter, 1987] da gestire in modo efficace; tuttavia, a differenza della maggior parte degli altri asset aziendali, la conoscenza sprigiona il suo massimo valore solo nel momento in cui viene condivisa [Brown, Dennis, Burley e Arling, 2013]. Helmstadter [2003] identifica l'espressione "condivisione della conoscenza" con quelle interazioni volontarie tra esseri umani dove la materia prima al centro della relazione è costituita dalla conoscenza. Numerose ricerche hanno evidenziato come le interazioni informali ed i legami personali che si instaurano tra i soggetti operanti in un ambiente aziendale *knowledge-intensive* permettano di risolvere più facilmente, e spesso in maniera innovativa, le situazioni problematiche che si presentano nel contesto lavorativo [Ghaznavi, Perry, Logan e Toulson, 2011]. A precise condizioni la condivisione della conoscenza tra i lavoratori produce i suoi effetti più interessanti quando avviene in modo informale, ovvero tramite interazioni personali, piuttosto che quando si realizza per mezzo di modalità formali, ossia attraverso procedure e routine codificate.

I processi di trasferimento e di condivisione della conoscenza sono fondamentali per ogni realtà organizzativa poiché consentono di creare nuovi servizi, di sviluppare

opportunità innovative [Shaw e Williams, 2009] e di aumentare la qualità e le competenze offerte nelle prestazioni lavorative [Lu, Mao e Wang 2010]. Un aspetto molto interessante che emerge dalla letteratura concernente il tema del *knowledge management* riguarda la gestione dei processi di condivisione della conoscenza. Hansen, Nohria e Tierney [1999] individuano due principali modalità di gestione di tali processi:

- la codificazione;
- la personalizzazione.

Un'organizzazione orientata verso l'implementazione del primo metodo si preoccuperà sostanzialmente di codificare la conoscenza (attribuendo significati e linguaggi precisi alle informazioni) e di archivarla in documenti che andranno a far parte del *knowledge management system (KMS)*. L'approccio in questione consente ad un ampio numero di soggetti di accedere alle diverse fonti della conoscenza, dal momento che esso è ritenuto molto efficiente quando la stessa è essenzialmente statica, ossia in quei casi in cui il focus strategico dell'organizzazione è concentrato sulla standardizzazione e sulla condivisione delle informazioni tramite la loro conversione in varie tipologie di documentazione [Brown, Dennis, Burley e Arling, 2013].

Seguendo la seconda modalità di gestione della condivisione della conoscenza l'organizzazione, piuttosto che gestire la conoscenza di per sé, si concentra sulle relazioni tra gli individui che dispongono della conoscenza. In quei contesti dove vige tale approccio la standardizzazione non è più l'orientamento strategico dell'azienda, il quale viene invece identificato nell'esperienza. Il ruolo del *KMS* sarà solo in minima parte quello di mettere a disposizione le informazioni contenute nei documenti archiviati, poiché il compito fondamentale svolto dal sistema sarà quello di mettere in contatto i soggetti che possiedono un determinato tipo di conoscenza con quelli che necessitano della stessa in una precisa situazione aziendale. Ecco che i processi di condivisione diventano indubbiamente più interattivi rispetto al metodo della codificazione, poiché se questa fornisce la conoscenza per mezzo di documenti, la personalizzazione si basa sullo scambio di informazioni attraverso contatti tra le persone [Massey e Montoya-Weiss, 2006], avvengano questi faccia a faccia o tramite altri strumenti di comunicazione. L'approccio del secondo tipo favorisce quindi la cooperazione e la collaborazione tra i soggetti, i quali metteranno in pratica modelli di

*problem-solving* diversi a seconda della tipologia di conoscenza più adatta per ogni determinata situazione da affrontare.

Con riferimento alla distinzione tra codificazione e personalizzazione come modalità di gestione della condivisione della conoscenza, vanno messi in luce due ulteriori aspetti. Innanzitutto i due approcci sopra descritti non sono mutualmente esclusivi; molto frequentemente infatti i sistemi di gestione della conoscenza non sono totalmente basati o sull'uno o sull'altro, ma tendono ad accogliere elementi appartenenti ad entrambi i metodi approfonditi. A tal proposito Jennex e Olfman [2006] sostengono che per ottenere i migliori benefici da un sistema di gestione della conoscenza è necessario tener conto di aspetti caratterizzanti sia la codificazione che la personalizzazione. In secondo luogo, se il *KMS* non fornisce le informazioni richieste e/o non è strutturato in modo tale da risultare adeguato ai fini dell'interazione con l'utente (ovvero non è *user-friendly*), i soggetti dell'organizzazione abbandoneranno progressivamente il sistema di gestione della conoscenza, affidandosi in modo crescente alla ricerca delle informazioni utili presso gli individui di loro conoscenza, preferendo quindi metodi informali di condivisione di quest'ultima.

Adottare in azienda un sistema di gestione della conoscenza significa spesso (escludendo alcune eccezioni) rinnovare sensibilmente la cultura dell'organizzazione. Professionisti e collaboratori sono spesso valutati e remunerati sulla base di indicatori direttamente collegati al singolo individuo, come ad esempio le prestazioni effettuate e le competenze e le conoscenze possedute. Se la cultura organizzativa è prevalentemente basata sulla valutazione del singolo, è fondamentale un deciso mutamento nella cultura stessa, affinché sia preponderante nei comportamenti del personale dell'azienda la condivisione spontanea e costante delle conoscenze personali [IFAC, 2011]. A tal proposito l'implementazione di un sistema di premi e incentivi potrebbe essere funzionale, fungendo da stimolo, alla crescita dei processi di diffusione della conoscenza e delle informazioni.

### ***1.3.3 Gli strumenti utilizzati nel processo di condivisione della conoscenza***

L'evoluzione delle tecnologie informatiche ha indubbiamente apportato un importante contributo al miglioramento dei processi di condivisione della conoscenza; numerosi e vari sono infatti gli strumenti provenienti dal mondo dell'*Information Technology* (IT) che quotidianamente gli studi professionali utilizzano per condividere idee, intuizioni e informazioni. Riprendendo quanto riportato nella seconda edizione della “Guida alla gestione dei piccoli e medi studi professionali” [IFAC, 2011], possono essere individuate diverse categorie di strumenti che permettono la realizzazione dei suddetti processi:

- i sistemi di gestione documentale;
- i sistemi di gestione delle reti intranet;
- i sistemi basati sulle nuove tecnologie.

Generalmente, per gestione documentale si intende “l'archiviazione in formato elettronico della corrispondenza, dei documenti di lavoro e degli altri documenti dello studio” [IFAC, 2011]. Un fattore problematico che da sempre gli studi professionali hanno dovuto affrontare concerne l'incremento dell'efficienza nelle principali fasi del processo di gestione dei documenti, ossia l'elaborazione, la conservazione e la consultazione; in tal senso l'efficienza riguarda prevalentemente la riduzione dello spazio e dei costi per l'archiviazione dei documenti. L'implementazione di un sistema elettronico di gestione dei documenti difficilmente mantiene invariato il modo di operare all'interno dello studio professionale, poiché tale sistema sarà efficace solo nel momento in cui tutto il personale dello studio lo utilizzerà abitualmente. Se da un lato il tempo e l'impegno dedicati alle prime fasi di adozione del sistema dovranno essere consistenti, dall'altro i benefici della sua implementazione renderanno indubbiamente più agevole le mansioni quotidiane dei dipendenti dello studio professionale, soprattutto con riferimento alle interfacce grafiche facilitate “per la creazione delle varie tappe del flusso di lavoro” [IFAC, 2011].

La rete intranet, strumento che semplifica i processi comunicativi che avvengono all'interno dello studio professionale, è solitamente composta da notizie, da collegamenti ad applicazioni, da un archivio dei contatti interni e da una biblioteca nella quale possono venire depositate e in seguito consultate pubblicazioni di possibile interesse; tali caratteristiche permettono di considerarla alla stregua di un sito web

interno [IFAC, 2011], con la differenza che la rete intranet consente l'accesso e viene utilizzata solo nel contesto dello studio. Nella rete intranet possono essere condivisi e consultati, tra gli altri, i manuali specifici di cui si avvale lo studio professionale, i modelli di documenti e le procedure standard adottate; attraverso gli elementi in essa contenuti la rete intranet consente innanzitutto di incrementare l'efficienza dei processi, nonché di ridurre gli errori operativi e i tempi di formazione dei dipendenti. La possibilità di recepire, custodire e consultare il patrimonio di conoscenze possedute da tutti i membri dell'organizzazione è sicuramente l'aspetto preponderante della rete intranet ai fini della condivisione e della diffusione della conoscenza all'interno dello studio professionale.

L'ultima categoria tra quelle elencate precedentemente attiene agli strumenti che traggono origine dalla recente evoluzione sul versante delle tecnologie informatiche. Nonostante il loro utilizzo stia progressivamente aumentando, la novità degli strumenti non ha ancora consentito una loro ampia diffusione all'interno degli studi professionali. È interessante sottolineare che le innovazioni che di seguito verranno discusse si contraddistinguono per una caratteristica che le accomuna: il fatto di essere nate grazie alla rivoluzione nelle tecnologie della comunicazione che ha consentito lo sviluppo di Internet [IFAC, 2011]. E-mail, chat, sistemi di messaggistica istantanea e sistemi di comunicazione *VoIP* (*Voice Over Internet Protocol*) hanno reso le comunicazioni economiche, diffuse su scala mondiale e velocemente disponibili, tanto da rappresentare per alcune organizzazioni delle componenti da gestire con particolare attenzione per non trasformare i potenti benefici in punti di debolezza: potrebbero infatti rivelarsi una fonte di distrazione da parte dei dipendenti, con un conseguente calo della produttività. Proprio per questo motivo le aziende hanno sin da subito limitato e/o proibito l'utilizzo di un altro strumento di comunicazione diffusosi negli anni recenti: i *social network*. Tuttavia non è escluso che con la progressiva entrata nel mondo del lavoro della *iGeneration* (composta dagli individui nati dopo il 1986) i *social network* diventino piattaforme "importanti per le comunicazioni interne ed esterne alle aziende" [IFAC, 2011], che ricorreranno sempre più a tale mezzo di comunicazione per creare e mantenere relazioni con i loro clienti. Un altro strumento adatto a promuovere la condivisione della conoscenza è costituito dal *wiki*, termine utilizzato per indicare una o più pagine web aggiornabili e modificabili continuamente da tutti coloro che sono

autorizzati ad accedervi. Anche in questo caso solo un esiguo numero di studi professionali ha creato *wiki*, non approfittando del potenziale incremento della produttività derivante dalla possibilità di condividere attraverso tale strumento esperienze, procedure e conoscenze tecniche; va sottolineato che il tempo necessario per mantenere e aggiornare il *wiki* potrebbe costituire un limite consistente ai fini dell'utilizzo dello strumento. Simile al *wiki* è il blog, ossia un vero e proprio sito web che potrebbe essere sfruttato dagli studi professionali “per illustrare le proprie idee sulla gestione aziendale, creare un nuovo mezzo per pubblicizzare le proprie competenze ed interagire con i clienti già acquisiti e con quelli potenziali” [IFAC, 2011]. Ultimo strumento informatico di cui gli studi professionali potrebbero avvalersi per condividere le conoscenze è rappresentato dai sistemi di *cloud computing*, detti anche applicazioni *SaaS (Software as a Service)* o *ASP (Application Service Provider)*. Vista la semplicità e il costo ridotto (dovuti al fatto che sono necessari solamente un computer collegato ad internet) tali sistemi potrebbero rappresentare una soluzione importante per la gestione degli studi professionali, poiché permettono al personale di lavorare sugli stessi dati utilizzando semplicemente la rete Internet, sostanzialmente azzerando il tempo necessario alla sincronizzazione dei dati. Tra i pochissimi aspetti negativi dei sistemi di *cloud computing* rientra il tema della sicurezza dei dati, in quanto i fornitori degli stessi sistemi spesso declinano ogni responsabilità nel caso di compromissione delle misure di sicurezza.

#### ***1.4 Le forme organizzative per gli studi professionali***

Dopo aver analizzato il ruolo della conoscenza come fondamentale vantaggio competitivo e aver illustrato i mezzi che ne consentono la trasmissione all'interno degli studi professionali, osserviamo come tali temi prendano parte alla decisione relativa alla forma organizzativa da adottare in questi luoghi. Se riflettessimo sulle caratteristiche che delineano meglio le figure professionali oggetto del presente lavoro, specialmente se riferite alla realtà italiana, oltre al carattere prettamente intangibile del servizio offerto (Ribeiro [2005] afferma che i clienti di uno studio professionale ne “acquistano” in realtà il personale), emergerebbe senz'altro come tali figure si muovano essenzialmente in una dimensione indipendente e individualistica.

Tali attributi contrastano con le configurazioni di controllo manageriali riscontrabili negli studi professionali di notevoli dimensioni [Greenwood, Li, Deephouse, 2005]. Antonelli [2009] indaga le ragioni a cui ricondurre l'“ingovernabilità” dei professionisti e in particolare afferma che quest'ultima sia dovuta a:

- la natura intellettuale della loro opera, cui si collega una scarsa controllabilità dei processi che la costituiscono. La produttività del lavoro svolto è verificabile solo a consuntivo;
- la circostanza in base alla quale l'accumulo di sapere cui vanno incontro all'aumentare degli anni di esercizio e dell'esperienza viene investito su loro stessi;
- il fatto che le competenze vengano condivise con l'organizzazione e che i professionisti ne rimangano detentori a prescindere dall'appartenenza a quest'ultima.

Non bisogna dimenticare però che il concetto di controllo è intimamente correlato con le esigenze di coordinamento che qualsiasi business, e a maggior ragione uno studio professionale, detiene. È quindi necessario che venga implementata una forma organizzativa che, basata sul duplice obiettivo di garantire il controllo e il coordinamento, diventi garanzia della soddisfazione della clientela. La questione chiave con cui confrontarsi è riuscire a mettere in atto una struttura organizzativa che permetta ai dipendenti di obbedire ai propri istinti creativi potendo fare nel contempo affidamento su un contesto stabile e funzionale. L'argomento, che potrebbe forse apparire lineare e persino facilmente risolvibile se sottoposto al vaglio di una valutazione inesperta, rappresenta invece quasi un ossimoro concettuale: come può uno studio imbrigliare e gestire le iniziative dei dipendenti, ma senza obbligarli a sottostare a meccanismi così burocratizzati da privarli della consapevolezza di avere libertà di scelta? Si tratta, a ben vedere, di riuscire a far convivere la definita determinazione di ruoli e responsabilità con la necessità di preservare un livello di autonomia tale da incentivare lo spirito di iniziativa e sviluppare attitudine al *problem solving*. Sono diverse le strutture organizzative che uno studio può applicare per cercare di pervenire al bilanciamento appena analizzato, ma tutte sono accomunate dalle stesse chiavi di successo [Ribeiro, 2005]:

- sistemi, strutture e modelli di *governance* vengono allineati per forgiare legami forti tra i professionisti, lo studio e i clienti;
- le *performance* sono misurate e gestite con attenzione allo scopo di stabilire le priorità di studio e di definirne la cultura e i valori;
- sistemi e processi devono essere sufficientemente stabili per permettere l'effettiva gestione, ma abbastanza flessibili per garantire una risposta rapida ai cambiamenti.

La struttura organizzativa, il cui significato è riassunto da Greenwood, Li, Deephouse [2005] come “*structures and procedures used to control work activities*”, può essere adottata basandosi su uno dei tre archetipi tradizionali: funzionale, divisionale e matriciale.

Prima di analizzare nel dettaglio tali forme, occorre soffermarsi su alcune specificazioni che consentano di interpretare e capire a fondo le logiche che presidono alla scelta da intraprendere riguardo alle stesse.

In prima battuta bisogna tenere adeguatamente presente che a ciascuna delle tre strutture fanno capo vantaggi e rischi. La struttura che verrà implementata all'interno dello studio originerà quindi dalla valutazione di una molteplicità di fattori che spaziano dalla natura dei servizi prestati alle caratteristiche dei rapporti intercorrenti tra il personale e i clienti.

È inoltre necessario porre una costante attenzione affinché la forma organizzativa prescelta contribuisca a preservare un clima di *knowledge-sharing* (la cui valenza è stata analizzata in precedenza) e di trasparenza. Quest'ultimo aspetto, in particolare, va interpretato anche nel senso che i collaboratori dello studio professionale, le cui prestazioni lavorative sono di entità prettamente intangibile, devono conoscere chiaramente i risultati che ci si attende da loro [Gubitta, Gianecchini, 2010]. A tal fine, se abbiamo già accennato a come i processi standardizzati siano un importante strumento per il raggiungimento del vantaggio competitivo, è necessario notare come porre in evidenza i comportamenti dei collaboratori che emergono per l'eccellenza del loro operato sia alquanto utile per promuovere quella condivisione della conoscenza che tanto auspichiamo in questo lavoro.

### ***1.4.1 La struttura funzionale***

Gli studi che propendono per implementare tale tipo di struttura adottano un criterio di specializzazione fondato sugli input, valorizzando quindi le competenze di ciascun professionista, o sugli output, focalizzando quindi l'attenzione sulle richieste che originano dalla clientela. È inoltre presente una distinzione tra le unità così delineate e quelle che abbiamo in precedenza descritto come staff di supporto.

La diffusione di tale struttura, osservata soprattutto negli studi di piccole dimensioni o in quelli che scelgono di qualificarsi come specialisti riguardo determinate esigenze delle aziende clienti, è essenzialmente riconducibile a due ordini di vantaggi: la specializzazione e l'efficienza.

Per quanto concerne la specializzazione, il vantaggio è di duplice natura, declinandosi in un beneficio di acquisizione e in uno di sviluppo. Con tale forma organizzativa diviene possibile infatti fare affidamento su specialisti dotati di conoscenze che necessitano di un ciclo di apprendimento lungo e diviene più agevole creare le condizioni affinché si affinino le competenze legate all'erogazione di un determinato servizio specifico (con le congiunte gratificazioni derivanti dalle prospettive di carriera del professionista che lo eroga).

Connessa all'efficienza è invece la possibilità di percorrere più rapidamente la curva di apprendimento [Isotta, 2009]. I campi che vedono protagonisti gli staff di supporto riguardano lo sviluppo di nuovi servizi e la ricerca di clienti, nonché la gestione del rapporto con questi ultimi [Gubitta, Gianecchini, 2010].

Non bisogna però commettere l'errore di permettere che l'elenco appena fornito dei vantaggi della struttura funzionale offuschi alcune criticità che potrebbero compromettere il buon funzionamento dello studio professionale così strutturato. È innanzitutto necessario salvaguardare il coordinamento che deve sempre essere mantenuto fluido sia tra unità (o singoli specialisti) che forniscono servizi diversi, sia tra tali unità e gli staff di supporto. In secondo luogo, risulta deleterio che l'implementazione della struttura delineata si traduca in una discrezionalità troppo ampia del professionista, il quale deve comunque operare mantenendosi all'interno dell'ambito cui è stato assegnato. Parallelamente, si corre il rischio che venga meno la capacità, e la motivazione stessa, di ricercare sempre soluzioni innovative, circostanza per la quale la forma funzionale si adatta meglio alle realtà che possono contare su un

panorama stabile. Concludendo l'analisi della forma funzionale, dovremmo affermare che essa manifesta massima efficacia nella realizzazione di obiettivi che richiedano di applicare competenze assodate e standardizzate, mentre si dimostra più debole nell'eventualità in cui si rendano necessari meccanismi di *knowledge creating*.

La tabella che segue riassume i tratti più rilevanti della struttura funzionale.

**Tabella 1: le caratteristiche della forma funzionale professionale**

<b>Criterio di specializzazione</b>	<b>Input (conoscenze e capacità) e output (cliente)</b>
Dimensione delle unità organizzative	Elevata a livello inferiore (per l'elevata competenza delle persone)
Accentramento	Decentramento molto elevato
Gerarchia (numero dei livelli)	Poco sviluppata, gerarchie parallele (bottom-up per i professionali e top-down per lo staff di supporto)
Organi di staff	Tecnostuttura: poco sviluppata. Staff di supporto: molto sviluppato per dare supporto ai professionisti e con funzioni di servizio interno
Formalizzazione (standardizzazione dei processi di lavoro)	Elevata, per gli staff di supporto
Formazione (standardizzazione delle conoscenze e delle capacità)	Molto sviluppata
Sistema di pianificazione e controllo (standardizzazione degli output)	Poco sviluppato per la difficile misurabilità degli output
Incentivi	Rinforzo su comportamenti professionali
Meccanismi laterali	Poco sviluppati
Consigliata a	Studi professionali di piccole dimensioni che si specializzano in particolari servizi

Fonte: adattato da Isotta (2009)

#### **1.4.2 La struttura divisionale**

La nascita storica della soluzione divisionale va ricondotta ai limiti della forma funzionale. Chandler [1962] riconosce dei meriti attribuibili alla forma divisionale che rendono quest'ultima più adatta nelle realtà di grandi dimensioni in cui i costi per garantire il coordinamento sarebbero incredibilmente alti se si applicasse la forma funzionale. In particolare, la soluzione divisionale esplica massima efficacia ed efficienza se ci si trova a dover gestire imprese la cui complessità è legata a strategie di diversificazione e a una consistente crescita dimensionale. Specularmente, all'interno di studi professionali che siano stati protagonisti di processi di ingrandimento

dimensionale con un connesso aumento della gamma dei servizi offerti, sarà necessario passare dalla forma funzionale a quella divisionale. Lo studio verrà suddiviso in divisioni o unità di business a ognuna delle quali farà capo un team i cui compiti abbracciano in modo omnicomprendivo la gestione dei progetti.

In generale, i tratti caratterizzanti la forma divisionale sono essenzialmente riconducibili alla specializzazione delle divisioni in base all'output, all'indipendenza delle divisioni e al fatto che su ciascuna divisione ricade la responsabilità di profitto.

In quanto alla definizione delle divisioni, è importante sottolineare che essa deve essere compiuta facendo affidamento su un criterio che consenta di mettere in evidenza la diversità maggiormente critica. Così, all'interno degli studi professionali, la divisionalizzazione non è univoca, ma deve dipendere dal settore peculiare all'interno del quale ciascuno studio si è specializzato (attività di consulenza fiscale, societaria, contabile e strategica, collegi sindacali, procedure concorsuali per fare solo alcuni esempi).

Per quanto concerne il concetto di indipendenza delle divisioni, anche se vi è stato chi ha negato che possa davvero sussistere un'autonomia sostanziale tra le unità [Zannetos, Zenon, 1965], esso è intimamente connesso con una visione sistemica dell'impresa-studio. Basti riflettere sul fatto che il valore dello studio professionale in cui è stata implementata una struttura divisionale non è determinabile dalla somma dei valori delle singole divisioni, ma anzi dovrà tenere conto delle sinergie e delle opportunità che tale forma garantisce. L'indipendenza che caratterizza le unità può essere articolata in due aspetti, l'autonomia decisionale e l'autosufficienza delle risorse nelle singole unità [Isotta, 2009], ma ciò che rileva è il grado in cui entrambe sono presenti. Goold e Campbell [2002] riconoscono infatti che vi è una sorta di *trade-off* tra decentramento e controllo che determina in che misura alle singole unità verrà concessa l'indipendenza. Simons [2005] sposta invece l'attenzione sulla circostanza secondo la quale un potere discrezionale troppo ampio inficerebbe inevitabilmente l'efficienza.

In ultima analisi, il tema della responsabilità di profitto, inquadrata all'interno dello studio professionale, è strettamente connesso con la scelta del responsabile divisionale. A questo proposito, possiamo osservare che ciascuna divisione è governata secondo una gerarchia professionale che contempla la presenza di *senior* e *junior* i quali, avendo

sviluppato una specializzazione elevatissima su determinati campi di disciplina, divengono un staff di eccellenza.

Alla luce dei tratti caratterizzanti la struttura divisionale, possiamo sostenere che, così come le unità che operano secondo questa forma organizzativa nell'ambito delle aziende sono definite quasi-imprese, nella dinamica degli studi professionali si assiste alla creazione di quasi-studi, ognuno operante in uno specifico settore specialistico, ma sottostante ai dettami procedurali imposti dall'alto. Un ruolo considerevole, sebbene non primario come nella forma funzionale, viene rivestito dagli organi di staff che svolgono funzioni comuni a tutte le unità divisionali (si pensi, ad esempio, alle risorse umane).

Per concludere la panoramica riguardante la forma divisionale, è ora utile riassumere i possibili benefici e svantaggi che una lunga tradizione letteraria ha ricondotto all'implementazione della stessa.

Hoskisson e Hitt [1988] riconoscono alla forma divisionale l'indubbio merito di rendere meno impegnativa la gestione delle imprese (e, per identità, degli studi professionali) che si caratterizzano per dimensioni elevate, e anche crescenti, e che offrono una vasta gamma di servizi differenziati. Gli autori fanno inoltre leva sulla circostanza secondo la quale emergerebbe una tendenza unificante in termini di risultati generali derivante dall'apporto che le unità offrono agli obiettivi globali. Gubitta e Gianecchini [2010] affermano che la divisionalizzazione all'interno dello studio professionale agevola i processi di innovazione di servizio e di processo. In secondo luogo, diviene maggiormente incisivo l'orientamento al cliente e le competenze che vengono complessivamente poste al suo servizio sono più varie e complete. Non bisogna poi dimenticare l'impatto positivo generato sui professionisti junior grazie all'effetto di meccanismi di "*mentoring, training, sviluppo e politiche di retention*". Isotta [2009] riflette sul fatto che uno dei principali svantaggi della forma funzionale, ossia la mancanza di adeguati meccanismi di coordinamento, rappresenta un punto di forza centrale di quella divisionale: potremmo affermare che le funzioni, pur procedendo in autonomia, si muovono verso un traguardo comune. Spetta a Williamson [1970] il merito di aver ravvisato nella struttura analizzata una fonte di razionalità, originante dal fatto che il vertice risulta meno gravato dalle responsabilità che fanno capo alle unità divisionali. È sempre Williamson [1975] ad argomentare che la diversità

che consegue la presenza di più divisioni può essere facilmente gestita grazie alla centralizzazione del controllo strategico globale che si attua a livello di vertice.

Ma è proprio riguardo il processo strategico, che si sviluppa in contesti così organizzati, che iniziano ad insinuarsi le prime criticità. Hoskisson, Hill e Kim [1993] attribuiscono alle divisioni la facoltà e la capacità di formulare disegni strategici ed è insito nei concetti analizzati in precedenza di “quasi-imprese” e “quasi-studi” la maturità organizzativa e gestionale che si presuppone come necessaria per poter addivenire a una soluzione strategica. Ed è a questo punto che sorge il rischio che il perseguimento dei traguardi parziali che le singole unità si sono poste non rientri nella dinamica della visione strategica d’insieme di lungo periodo che il vertice aveva concepito per lo studio professionale. Hill [1985] sostiene più specificatamente che il problema che affligge la struttura divisionale risiede nella tendenza, manifestata dai manager e dai professionisti a capo delle singole unità, a valorizzare quegli indicatori di efficienza di breve termine che si dimostrano facilmente misurabili: si fa largo, in questo modo, il rischio che l’efficacia di medio-lungo termine passi in secondo piano e venga addirittura concepita dal personale al vertice delle unità come un obiettivo secondario la cui realizzazione è, al meno in parte, procrastinabile. Ma se stabilire obiettivi di efficacia di medio-lungo periodo viene considerato appannaggio dei manager, i quali cercano così di implementare la strategia elaborata per la loro azienda, una soluzione alla miopia tipica delle unità divisionali potrebbe essere ricercata nel tentativo di comunicare e tramandare le competenze manageriali del vertice anche all’interno delle divisioni. Concludendo, vale la pena ricordare come Mintzberg [1979] parlò di “balcanizzazione” paventando il rischio che tra le divisioni, e tra esse e la direzione centrale, si generasse un clima di ostilità a seguito della concorrenza tra le unità.

La tabella seguente riporta i caratteri principali della forma divisionale.

**Tabella 2: le caratteristiche della forma divisionale**

<b>Criterio di specializzazione</b>	<b>Output: prodotto, servizio</b>
Dimensione delle unità organizzative	Elevata al vertice (per la scarsa interdipendenza e l’elevata autonomia)
Accentramento	Decisioni strategiche al vertice: decisioni strategiche, unidirezionali e operative alle divisioni
Gerarchia (numero dei livelli)	Molto limitato – presenza di senior e junior

Organi di staff	Tecnostruttura: sviluppata presso la direzione centrale per gestire la standardizzazione degli output. Staff di supporto: limitato
Relazioni di dipendenza	Gerarchiche (prevalentemente) e funzionali (fra staff centrali e staff divisionali)
Formalizzazione (standardizzazione dei processi di lavoro)	Molto sviluppata all'interno delle divisioni
Sistema di pianificazione e controllo (standardizzazione degli output)	Molto sviluppato per il coordinamento delle divisioni; obiettivi globali
Incentivi	Rinforzo su risultati globali
Meccanismi laterali	Poco sviluppati
Consigliato a	Studi che ricercano specializzazione elevata e innovazioni di servizio

Fonte: adattato da Isotta (2009)

### ***1.4.3 La struttura a matrice***

L'organizzazione matriciale emerge tra le forme analizzate fino a questo momento per la diversità di opinioni che ha sollevato fin dalle sue prime implementazioni, negli anni '70. Se, infatti, tale decennio fu testimone di un consenso per lo più generale nei confronti della forma matriciale, gli autori e gli imprenditori degli anni '80, di converso, iniziarono a palesare non poche perplessità e critiche nei confronti della stessa. È necessario soffermarci sulle caratteristiche della struttura in questione per comprendere come, pur rappresentando una valida soluzione per alcune realtà, la sua implementazione comporti in altri contesti delle complessità talvolta insormontabili, tali appunto da averle fatto guadagnare un vasto numero di dissensi. La struttura a matrice si configura come una forma organizzativa "mista" all'interno della quale la linea gerarchica, tipica della struttura funzionale, è affiancata da qualche forma di autorità laterale. Tipicamente una matrice prevede due catene di comando, una lungo linee funzionali, l'altra lungo linee progettuali [Larson e Gobeli, 1987]. Una conseguenza fondamentale di questa definizione risiede nel fatto che nella forma a matrice viene meno l'identità tra autorità e responsabilità [Ford e Randolph, 1992]. La compresenza di due linee di autorità gerarchiche introduce la necessità di assicurare un bilanciamento nel grado di influenza esercitata [Isotta, 2009]. Kolodyn [1981] specifica la valenza di tale bilanciamento specificando che esso non si configura in ogni situazione come un'uguaglianza perfetta, ma deve anzi assumere sfumature differenti a seconda delle

circostanze in cui viene perseguito: è naturale che le due dimensioni vengano a rivestire un peso lievemente e temporaneamente differente se si considerano diverse realtà e momenti distanti tra loro.

Per comprendere perché l'implementazione della struttura a matrice risulti particolarmente complicata presentiamo una panoramica dei principali vantaggi e svantaggi che le vengono usualmente attribuiti.

Knigh [1976] ravvisa nella matrice un'impareggiabile fonte di efficienza collegata all'utilizzo degli staff specializzati. Questi rappresentano una risorsa fondamentale, dal momento che i servizi da loro prestati vengono contemporaneamente condivisi da più fruitori, senza che venga introdotta una necessità di duplicazione; possono, inoltre, concentrare i loro mezzi sui progetti che ne hanno maggiormente bisogno e ciò non comporta la rinuncia a mantenere il simultaneo controllo sugli altri. Intuendo, in seconda battuta, come tale impostazione favorisca anche un buon grado di coordinamento riguardo agli output, non si può non notare che la forma a matrice racchiuda due dei vantaggi che abbiamo in precedenza attribuito, rispettivamente, alla forma funzionale e a quella divisionale. Un altro beneficio associato a questo tipo di struttura consta nella flessibilità che dimostra nei confronti dei cambiamenti esterni. Le persone che compongono i vari dipartimenti, infatti, hanno vasta possibilità di comunicazione e ciò agevola una rapida trasmissione delle informazioni verso i soggetti che ne devono tenere conto, con la conseguenza che il processo decisionale ne risulta snellito. Inoltre, gli scambi in oggetto assicurano un costante apporto di contributi interdisciplinari e la trasmissione di competenze e conoscenze ne risente positivamente. A livello top, alla "maturità" e autonomia raggiunta negli altri luoghi della matrice corrisponde un maggior tempo dedicabile alla pianificazione di lungo periodo, in quanto viene meno la necessità di riservare energie alle operazioni che richiedono un impegno *day-to-day* (e abbiamo in precedenza visto come una possibile miopia strategica rappresentasse un demerito della struttura divisionale). Un beneficio meno tangibile, ma forse ancora più potente, si genera giacché i dipendenti si sentono maggiormente motivati, e ciò per un duplice motivo: essi riescono a distinguere il contributo del loro apporto specialistico nel quadro complessivo dell'output generato e partecipano attivamente nel prendere decisioni che nella forma funzionale e divisionale sarebbero appannaggio dei professionisti a capo dell'alta direzione. In questo senso muove anche

il contributo di Kingdon [1973] e a noi non resta che ponderare sul potenziale che un forte grado di motivazione apporterebbe a uno studio professionale. Knight riflette in seguito sui pericoli che potrebbero minare l'implementazione della forma matriciale. In primo luogo, non è raro che sorgano conflittualità e rivalità non solo all'interno dello stesso livello (rischio paventabile in qualsiasi struttura organizzativa), ma anche tra unità di dimensioni differenti. Abbiamo in seconda battuta già accennato a quanto gravosa sia la questione del bilanciamento: l'urgenza e la difficoltà di trovare un equilibrio rischiano di non far pervenire a soluzioni ottimali, con il pericolo di dover "aggiustare il tiro" in un momento successivo. Un particolare richiamo viene dedicato dall'autore alla vasta tipologia di costi che subentrano se si sceglie di strutturare in questo modo l'organizzazione: si pensi ai costi strutturali legati alla presenza di due linee di controllo, ai costi amministrativi e di coordinamento certamente più elevati che nelle altre strutture. Potrebbe mai uno studio di piccole dimensioni fronteggiare la molteplicità di problematiche appena esaminate? E, in ogni caso, potrebbe davvero sfruttare e beneficiare appieno dei vantaggi che la forma a matrice certamente garantisce? Gli autori che hanno trattato l'argomento concordano all'unisono nel sostenere che solo realtà di dimensioni rilevanti, calate in contesti competitivi il cui costante divenire obbliga a risposte rapide, si dimostrano adatte ad implementare la struttura in esame. Al contrario, aziende e studi professionali medio-piccoli, che possono contare su un ambiente stabile e che limitano la loro offerta a una gamma ristretta di prodotti e servizi, andrebbero incontro a inevitabili inefficienze [Gubitta e Gianecchini, 2010]. In definitiva, per citare Davis e Lawrence [1977], "*there are easier ways to manage organizations. Or, as it says on the drug bottle, take only as directed*".

La tabella che segue raccoglie le caratteristiche fondamentali della struttura a matrice.

**Tabella 3: le caratteristiche della forma a matrice**

<b>Criterio di specializzazione</b>	<b>Input e output; output e output</b>
Dimensione delle unità organizzative	Piccola
Accentramento	Decentrato molto elevato
Gerarchia (numero dei livelli)	Poco sviluppata
Rapporti di dipendenza	Doppie dipendenze gerarchiche

Organi di staff	Tecnostruttura: sviluppata per gestire il sistema di pianificazione e controllo. Staff di supporto: variabile
Formalizzazione (standardizzazione dei processi di lavoro)	Significativa per quanto attiene al funzionamento della matrice
Sistema di pianificazione e controllo (standardizzazione degli output)	Duplici
Indottrinamento (standardizzazione delle norme culturali)	Importante per allineare gli obiettivi
Incentivi	Duplici
Meccanismi laterali	Molto sviluppati
Consigliato a	Studi di grandi dimensioni che operano in contesti mutevoli

Fonte: adattato da Isotta (2009)

#### ***1.4.4 Le nuove forme***

I modelli di struttura organizzativa analizzati finora (funzionale, divisionale e a matrice) rappresentano le tre forme che decenni di trattazioni economiche e di applicazioni empiriche hanno posto come base della progettazione organizzativa. In epoca recente però quest'ultima è stata caratterizzata dallo strutturarsi in base a nuovi modelli sorti per adeguarsi a una serie di fattori convergenti. Nonostante Fenton e Pettigrew [2000] argomentino che la questione è ancora poco trattata, altri autori hanno analizzato le novità e le problematiche all'origine dell'implementazione delle nuove forme. Gubitta e Gianecchini [2009] affermano che queste ultime nascono per soddisfare peculiari necessità di coordinamento; Pettigrew, Massini e Numagami [2000] ravvisano motivazioni economiche, tecnologiche, informative e politiche nei cambiamenti che hanno coinvolto la progettazione della struttura organizzativa; Hitt, Keats, DeMarie [1998] indagano il fenomeno della globalizzazione, concentrandosi, in particolar modo, sulle realtà che ne sono state coinvolte: non sono più solo le grandi imprese multi-business ad operare in ambito internazionale, ma anche le aziende e gli studi locali sviluppano relazioni che travalicano i confini nazionali; Child e McGrath [2001] fanno leva sulla minore importanza rivestita dalla proprietà di beni tangibili in un'epoca qualificata dalla valorizzazione crescente della conoscenza e dell'innovazione; infine, Miles, Snow e Miles [2000], ribadendo il rilievo assunto da quest'ultima tematica, specificano che un elemento fondamentale per un'ottimale gestione della

conoscenza proviene dallo spirito di collaborazione instaurato sia all'interno che all'esterno della struttura.

Osserviamo innanzitutto il *geographic model* elaborato da Bashab e Piot [2005]. L'implementazione di questa forma organizzativa si rivela utile per amministrare gli studi professionali di grandi dimensioni, la portata delle cui attività si estende oltre i confini locali o addirittura nazionali. In special modo, si fa riferimento a realtà che intendono mettere in atto differenti politiche con riguardo ai business dislocati al di fuori dei confini locali.

Il modello geografico consente di beneficiare di una serie di vantaggi piuttosto originali rispetto a quelli apportati dalle forme organizzative tradizionali. In primo luogo, vengono valorizzati i rapporti locali: questi ultimi si rafforzano grazie alla coesione di staff che si viene a creare; inoltre, la cultura d'ufficio si sviluppa e si perfeziona. Non bisogna poi tralasciare la circostanza secondo la quale le minori trasferte che il personale deve sostenere contribuiscono a rendere migliore la vita lavorativa e fanno diminuire le spese legate ad esse. Sfortunatamente, anche il modello in esame non è esente da critiche, sollevabili soprattutto nel caso in cui esso venga implementato basandosi solo su una valutazione frettolosa dei benefici che offre. La problematica più grave cui lo studio può andare incontro consiste nel cercare di creare un portafoglio di imprese clienti caratterizzate solo dalla vicinanza geografica, rinunciando a sfruttare le economie di apprendimento che invece dovrebbero essere le fondamenta sulle quali stabilire la scelta dei propri clienti. Un simile comportamento, ponendosi come un ostacolo alla trasmissione delle competenze, è in aperto contrasto con le logiche del *knowledge management* cui abbiamo più volte fatto cenno e che suggeriscono una condivisione della conoscenza non condizionata da barriere geografiche. Ecco che diviene quasi vitale riuscire a permeare ogni livello dello studio di meccanismi di *information sharing*, diffondendo un bagaglio valoriale solido anche tramite tradizionali meccanismi di formazione professionale. Bashab e Piot, al fine di alimentare il clima di coesione e di evitare che venga riservato un risalto eccessivo alla territorialità delle aziende clienti, suggeriscono che siano stabiliti dei modelli delle attività da svolgere, affinché lo studio sia motivato a monitorare non solo la redditività legata a particolari zone geografiche, ma anche quella che deriva da pratiche specifiche.

Tra i modelli organizzativi “alternativi” concepiti negli ultimi anni spicca il *global professional network (GPN)*. L’implementazione del *GPN* si dimostra adatta in contesti in cui le imprese clienti stanno affrontando processi di internazionalizzazione: in concomitanza a questi ultimi le aziende si trovano ad affrontare problematiche spesso nuove e necessitano di un’assistenza non più settoriale (come potrebbe essere quella in campo fiscale), ma omnicomprensiva e di più vasta portata (comprendendo, ad esempio, anche l’ambito del *management consulting*). A tal fine le aziende non sono però disposte ad interfacciarsi con una molteplicità di soggetti, ma desiderano avere la possibilità di confrontarsi con un unico interlocutore in grado di fornire loro tutta la gamma dei servizi richiesti. Per poter raggiungere un obiettivo così formulato, sono necessarie alleanze formali [Brock e Powell, 2005] tra studi professionali piccoli e medio-piccoli, ognuno specializzato nella fornitura di un determinato servizio. In una struttura delineata secondo questo modello la novità principale che si impone all’attenzione è rappresentata dallo spirito di collaborazione che deve instaurarsi tra gli studi: viene abbandonato, o ridimensionato grandemente, il clima di contesa che mina inevitabilmente i rapporti tra realtà che operano in un mercato competitivo. Sembra, inoltre, quasi superfluo aggiungere che un contesto così dinamico e multidisciplinare [Brock e Powell, 2005], in cui i rapporti di collaborazione possono continuamente scomporsi per ridefinirsi ed evolvere ulteriormente in un secondo momento, favorisce enormemente la trasmissione di competenze e conoscenze cui abbiamo più volte fatto cenno.

## CAPITOLO 2

### Modelli di Governance nello studio professionale

#### 2.1 Introduzione

Il paragrafo precedente ha fornito una panoramica delle strutture organizzative più spesso implementate all'interno degli studi professionali. Se certamente sarebbe scorretto considerare tali forme, da quella funzionale a quelle divisionali e a matrice, come dei passaggi obbligati che si susseguono in concomitanza con l'evoluzione dimensionale dello studio (abbiamo visto infatti che non è solo la crescita dello studio a determinare quale sia la struttura organizzativa più consona), non è scorretto ravvisare nella complessità via via crescente che caratterizza le forme organizzative nell'ordine considerato uno sviluppo dei sistemi di fornitura dei servizi, dei meccanismi che regolano i processi decisionali e dei modelli di *governance* che fanno capo agli studi professionali.

A quest'ultimo aspetto, in particolare, è dedicata l'attenzione del presente paragrafo: Reddish [2005] afferma che all'interno di uno studio professionale si deve affrontare un duplice ordine di sfide, quelle legate allo svolgimento della professione e quelle connesse con le attività di governo. Nel documento "Guida alla gestione dei piccoli e medi studi professionali" redatto dall'IFAC nel 2011 si legge la seguente definizione di *governance*: "Indica la funzione svolta da coloro che sono incaricati della supervisione, del controllo e della direzione di un'organizzazione. Solitamente tali soggetti hanno la responsabilità di garantire il raggiungimento degli obiettivi dell'organizzazione, della redazione dell'informativa finanziaria e delle opportune comunicazioni alle parti interessate. La *governance* può includere o meno la funzione di gestione operativa dell'organizzazione."

Si tratta peraltro di un concetto cui la letteratura deve ancora fornire una definizione lineare e univoca. Harlacher [2010] riconosce che il significato di "*governance*" sussume quelli di proprietà e controllo, ma sostiene che molti autori, trattando l'argomento, cadano in un disordine semantico che li fa considerare la parola "*governance*" come sinonimo talora di "forma legale" e talvolta di "struttura organizzativa" (si pensi, in proposito a Brock, Powel e Hining [1999]). Nonostante tale

confusione sia stata notata anche da altri autori, come Levin e Tadelis [2005], sono Empson e Chapman [2006] che per primi affrontano l'argomento con piglio non solo critico ma anche risolutivo. Essi riconoscono il significato dicotomico di forma legale e struttura organizzativa nel concetto di "*governance*". La prima accezione è volta a definire i meccanismi giuridici e quelli consuetudinari che consentono di assegnare il potere all'interno dello studio professionale; nel secondo significato si ravvisano tutte le implicazioni, anche dal punto di vista umano (come l'assegnazione di ruoli e responsabilità), connesse alla scelta della struttura organizzativa.

Riprendendo Harlacher e conciliando la sua visione con quella di Empson e Chapman, si giunge ad affermare che l'aspetto organizzativo della *governance* è legato a quello di controllo, e ciò a maggior ragione nell'epoca attuale in cui il controllo che rileva veramente è quello effettivo [Hansmann, 2000]; l'aspetto legale è invece connesso a quello di proprietà.

Con una formula concisa, si potrebbe quindi affermare che la *governance* determina la relazione tra la proprietà e l'effettivo diritto al controllo.

In definitiva, l'assetto di *governance* adatto per ciascuno studio professionale si configura con la struttura nella quale a ciascun componente viene riservato un grado di autonomia sufficiente a sviluppare, mantenere e tramandare la conoscenza e le competenze a beneficio dei clienti e degli *stakeholder* in generale.

Dopo aver cercato di fornire una chiarificazione terminologica, grazie al raccordo tra le definizioni più accreditate in materia, analizziamo ora i modelli di *governance* applicabili in uno studio professionale.

Prima di affrontare la questione concernente la scelta della forma di *governance*, è auspicabile i professionisti al vertice dello studio dedichino la dovuta attenzione ad alcune problematiche strategiche [Reddish, 2005]:

- l'ambito di competenza all'interno del quale si sceglie di operare (locale, nazionale, internazionale);
- la natura dei servizi offerti;
- la valutazione dei rischi e delle responsabilità sopportate;
- il trattamento fiscale;
- il fabbisogno e la disponibilità di capitale;
- l'eventuale successione;

- l'esigenza di attrarre e mantenere i talenti.

Occorre inoltre premettere che gli studi professionali raramente presentano strutture di *governance* top-down in quanto, usualmente, essi garantiscono una prestazione di servizi frutto del contributo congiunto di più professionisti di pari livello.

### **2.2.1 Le forme di governance: Sole Proprietorship**

Reddish [2005] afferma che il modello di *governance* che contempla un unico proprietario si dimostra poco allettante per gli studi professionali, a prescindere dalla loro dimensione. Per quanto non si possa trascurare che i costi iniziali del modello considerato siano decisamente minori rispetto a quelli che si devono affrontare se alla costituzione dello studio partecipano più professionisti, uno svantaggio notevole proviene dalle scarse prospettive di crescita che la poca flessibilità della *sole proprietorship* comporta.

### **2.2.2 Le forme di governance: Professional Partnership (P2-form)**

Uno dei più importanti contributi resi riguardo la *P2-form* si deve al lavoro di Greenwood, Hinings e Brown [1990]. Gli autori affermano che il carattere distintivo di questo modello di *governance* deve essere ricercato nella natura del sistema di autorità. Quest'ultima viene distribuita tra i professionisti dello studio in modo assolutamente peculiare e cioè ispirandosi ai principi-guida della collegialità, della valutazione dell'operato tra personale di pari livello e dell'autonomia.

In definitiva, possiamo affermare che con la *Professional Partnership* ci troviamo di fronte a un modello di *governance* che consente allo studio professionale che la applica di conciliare un triplice ordine di caratteristiche: viene abbattuto il muro che scinde i ruoli di proprietari e di manager; le decisioni strategiche e gestionali sono improntate secondo un criterio di democraticità; ciascun professionista viene a rivestire sia il compito tipico di fornitore del servizio sia quello di manager dell'"azienda-studio" all'interno della quale opera [Gubitta, Gianecchini, 2010]. Questi caratteri peculiari della *P2-form* emergono anche dalle parole di Cooper, Hinings, Greenwood e Brown

[1996], i quali affermano che “*in terms of ownership and governance, the values of these organizations emphasize the fusion of ownership and control*”.

Greenwood, Hinings e Brown [1990] approfondiscono la trattazione della *P2-form* focalizzando l’attenzione su alcune tematiche particolari.

Innanzitutto, la forma di *governance* in analisi è testimone di una decentralizzazione del controllo operativo. La circostanza per cui i compiti individuali non devono sottostare al rispetto di rigide procedure e non vengono sottoposti al vaglio di una rigorosa supervisione (anche preventiva) non deve però indurre all’errore di ritenere che i professionisti siano liberi di agire senza il condizionamento di alcun tipo di limitazione. Uno degli scopi principali della *Professional Partnership* è infatti quello di promuovere e sviluppare la reputazione dello studio, anche grazie a un ufficio centrale il cui ruolo principale consiste proprio nella predisposizione di standard. L’autonomia dei professionisti subisce in tal senso un limite e si può anzi affermare che, nell’ambito degli standard professionali, si attui una forma di controllo centralizzato.

L’accento viene posto in seguito dagli autori sul fatto che la *P2-form* implica una responsabilità illimitata di tutti i professionisti, a prescindere da chi sia stata commessa la negligenza [Greenwood e Empson, 2003]. I due tratti caratteristici appena analizzati potrebbero essere sintetizzati nell’assunto secondo il quale la *P2-form* protegge simultaneamente l’indipendenza dei soci e gli standard professionali.

Una funzione fondamentale è rivestita dal processo di *decision-making*: poiché quest’ultimo si sviluppa in modo condiviso, le decisioni strategiche vengono perseguite con maggiore convinzione dato il clima di consenso che deriva da una simile impostazione.

Prendendo spunto e approfondendo l’analisi di Greenwood, Hinings e Brown [1990], Kaiser e Ringlstetter [2011] sostengono che nel modello in esame siano ravvisabili tre forme di controllo, esercitate con differente intensità:

- controllo strategico: debole, o tutt’al più medio, potendo fare affidamento sull’appena citata cultura del consenso;
- controllo finanziario e di mercato: improntato ad una relativa tolleranza, stabilendo a volte un orientamento esplicito per il breve termine e lasciando implicito quello concernente il lungo termine;

- controllo operativo: tendenzialmente scarso, ma con un'attenzione particolare a garantire elevati standard professionali e servizi di alta qualità.

Un aspetto di fondamentale importanza che emerge come conseguenza di quanto considerato riguarda il solido legame che viene ad instaurarsi con la clientela [Cooper, Hinings, Greenwood e Brown, 1996]. Il regime di responsabilità illimitata e solidale, unita al sistema di valutazione tra professionisti di pari livello, assicura il mantenimento degli standard qualitativi dei servizi offerti, garantendo il soddisfacimento della clientela.

La Professional Partnership può essere inoltre descritta in termini di differenziazione e integrazione [Cooper, Hinings, Greenwood e Brown, 1996]. Ciò deriva dal fatto che le organizzazioni composte da professionisti conferiscono a questi ultimi il privilegio di poter scegliere il ruolo all'interno del quale operare, anziché doversi adattare a posizioni imposte o preesistenti. Viene a crearsi in tal modo una differenziazione interna allo studio basata sulle attitudini lavorative che ognuno ritiene di possedere, piuttosto che una formale e coordinata divisione del lavoro: il grado di specializzazione potrebbe essere relativamente scarso nelle *P2-form*.

Greenwood e Empson [2003], nell'eventualità in cui si propenda per questa forma di *governance*, invitano a non sottovalutare i costi di agenzia che potrebbero derivarne. Questi ultimi intervengono solitamente in concomitanza con la crescita dimensionale dello studio: in questo caso la gestione viene abitualmente riservata a un ristretto gruppo di professionisti, tipicamente i più anziani, i cui interessi non sono sempre allineati con quelli dei colleghi più giovani.

### ***2.2.3 Le forme di governance: Managerial Professional Business (MPB)***

Abbiamo messo in evidenza come il tratto maggiormente caratterizzante la *P2-form* sia rappresentato dal negare una struttura gerarchica all'interno degli studi professionali, dal momento che tutti i soci rivestono un ruolo di pari importanza. Se una *governance* così delineata offre certamente vantaggi legati al clima di consenso e di condivisione, abbiamo accennato come, all'aumentare delle dimensioni dello studio, subentrino dinamiche che rendono la *P2-form* non più adatta a governare la struttura nel suo insieme.

Gubitta e Gianecchini [2010] mettono in luce che la *Professional Partnership* si sia tradizionalmente sviluppata tra due estremi, il modello aristocratico, in cui un leader gode di vasti poteri e li esercita in nome e per conto degli altri professionisti, e quello democratico, che valorizza l'uguaglianza dei soci e permette a questi ultimi di operare in piena autonomia. Ma verso quale polo deve tendere uno studio professionale che stia espandendo le proprie dimensioni e che quindi si trovi ad affrontare nuove difficoltà organizzative? Il modello aristocratico garantisce una guida forte alla struttura, ma non si dimostra in grado di sostenere l'aumento della specializzazione che si accompagna alla crescita dimensionale dello studio. Il modello democratico, di converso, non offre il necessario coordinamento centrale in grado di supportare le difficoltà decisionali che derivano dal processo di crescita.

Cooper, Hinings, Greenwood e Brown [1996] affermano che i cambiamenti sono endemici all'interno delle organizzazioni di cui fanno parte gli studi professionali, ma essi non sono essenzialmente legati ad aspetti dimensionali: si pensi a quanto variabile sia la domanda di servizi da parte della clientela e ai condizionamenti che impone il processo di globalizzazione. Se, dunque, la struttura di uno studio professionale viene investita da cambiamenti, siano essi dimensionali o di altra natura, interviene la necessità di dedicare attenzione a tematiche quali la produttività, il marketing e l'efficienza. Affinché ciò avvenga si deve rinunciare a una delle basi fondanti della *P2-form*, stabilendo una divisione tra il personale che si occupa delle attività di management e coloro che svolgono la professione.

Ecco così che si definisce una nuova forma di *governance*, denominata *Managerial Professional Business*, che sfrutta meccanismi gerarchici per gestire le complessità derivanti dalle situazioni contingenti. Gubitta e Gianecchini [2010], a questo proposito, individuano alcune figure di governo alle quali sono attribuiti ruoli e responsabilità specifici:

- Consiglio di Amministrazione: composto solitamente da tutti i soci, il suo scopo è quello di indirizzare le scelte organizzative dello studio; se quest'ultimo è di grandi dimensioni, il CdA, che si riunisce tre o quattro volte all'anno, è eletto tra gli associati. Tale organo non è titolare di funzioni esecutive, ma a lui è demandato il compito della pianificazione strategica di medio e lungo periodo;

- Managing Partner: il suo principale ruolo consiste nell'esecuzione delle direttive provenienti dal CdA; i suoi componenti sono eletti dai soci o incaricati dal CdA e devono coniugare competenze sia professionali che di *business* allo scopo di dirimere le conflittualità tra gli associati.
- Comitato Direttivo: una volta recepite le indicazioni del Managing Partner, quest'organo le esegue sfruttando le capacità proprie di ogni suo membro; i componenti, infatti, sono scelti in quanto capaci di gestire singoli dipartimenti dello studio. Fra le loro attività figura anche la gestione degli aspetti direzionali.
- Executive committee: organo composto dai responsabili dei vari dipartimenti, riveste il ruolo di supporto al Managing Partner e al comitato direttivo. È presente solo nell'organico degli studi professionali di grandi dimensioni.
- Comitato per la determinazione dei compensi: assicura una coerenza tra le modalità di erogazione dei compensi e il rispetto delle direttive strategiche impartite ai professionisti. Al fine di garantire l'oggettiva valutazione di tale modalità, all'interno di tale organo si applica la separazione dei poteri.

Cooper, Hinings, Greenwood e Brown [1996] affermano che l'orientamento di fondo che ispira il *Managerial Professional Business* consiste nel considerare lo studio professionale a guisa di un business. Naturalmente questa organizzazione ha da sempre posseduto le caratteristiche proprie di un business in senso stretto (si tratta infatti pur sempre di unità economiche che forniscono servizi e traggono denaro da questa attività), ma ciò che differenzia gli studi che implementano il *MPB* risiede nella consapevolezza nuova dei clienti che servono. Questi ultimi, infatti, danno per scontate le competenze classiche che ci si può attendere dai professionisti e richiedono servizi sempre più articolati e specifici, che garantiscano un valore aggiunto all'attività da loro svolta e che siano forniti in tempi rapidi. Gli autori sottolineano che, se un tempo gli attributi che meglio delineavano le figure professionali erano "vocazione", "conoscenza esoterica", "autoregolazione", oggi a questi si aggiungono caratteri quali "puntualità", "dinamismo", "successo finanziario", "imprenditorialità". Focalizzando sempre l'attenzione sul campo terminologico, non si può fare a meno di osservare che anche il significato di "partner" è mutato rispetto all'accezione che assumeva nella *P2-form*: all'interno del *MPB* il partner è un *team-player* che opera per il bene dell'intera organizzazione, tanto da giungere a cedere il proprio lavoro a un collega se ritiene che

sia più competente ed esperto di lui. Inoltre, il *MPB* è un modello di *governance* che garantisce il mantenimento del lavoro solo ai partner che dimostrino di saper ottenere buone prestazioni: non vige un sistema premiante che consideri le abilità professionali o lo status di partner come caratteristiche sufficienti per poter far parte dell'organizzazione professionale. Ma perfino la concezione di professionalità muta, venendo ad assumere un'accezione non solo nuova, ma anche più completa. Tale proprietà valorizza infatti un ampio orientamento alla clientela e viene ad identificarsi anche con la capacità di fornire un contributo in campo finanziario a quest'ultima. Un'attenzione particolare deve essere riservata al fatto che, affinché si possa riconoscere che i partner operano con professionalità, devono essere necessariamente rispettati i requisiti di efficacia ed efficienza, i quali assumono il connotato di vere *conditiones sine quae non* per il buon funzionamento dell'intera organizzazione.

Le differenze rispetto alla *P2-form* che sono emerse dall'analisi del *MPB* si riflettono in conseguenze sistemiche che interessano i controlli strategico, finanziario e di mercato e operativo [Cooper, Hinings, Greenwood e Brown, 1996]:

- Controllo strategico: molto più forte che nella *P2-form*, si concentra sulla ricerca di nuovi mercati in cui operare, intendendo questi ultimi sia come aree geografiche in cui aprire eventualmente altre sedi, sia come ulteriori servizi con cui soddisfare le sempre più specifiche richieste dei clienti. Le burocrazie professionali studiate da Mintzberg [1979] enfatizzano una concezione della strategia che contempla quasi esclusivamente la predisposizione dei piani dei singoli professionisti; qui invece la strategia presuppone una visione più aggregata, facendo, ad esempio, riferimento alla crescita e al profitto che un'intera sezione all'interno dello studio deve conseguire. Lo scopo primario che deve rappresentare la guida nella stesura dei piani strategici è rappresentato dall'aumento della razionalità.
- Controllo finanziario e di mercato: assume un ruolo centrale e si concentra sul rispetto dei target stabiliti, riguardo ad entrambi i campi, sia da parte dei dipartimenti interni allo studio sia da parte dei professionisti visti nella loro unitarietà, dal momento che ognuno di questi ultimi è assimilabile ad un centro di profitto. Il focus viene posto sulla soddisfazione che la clientela trae dai servizi che riceve: allo scopo sono introdotti meccanismi che monitorano il

gradimento dei clienti (anche tramite sondaggi). Nell'implementazione del *MPB* si coglie lo sforzo di adottare una visione di lungo periodo, ad esempio attraverso la creazione di fondi di investimento e sviluppo, ma il tentativo non riesce comunque a distogliere l'enfasi dal breve periodo.

- Controllo operativo: la sua intensità muta rispetto alla *P2-form* nell'ambito di diverse dimensioni. Si pensi innanzitutto all'importanza riservata ora alle funzioni di marketing e risorse umane, concepite come vitali per il corretto andamento dello studio. Considerando studi professionali di dimensioni così rilevanti da essere dislocati in più sedi, si nota come l'ufficio che opera a livello centrale sia coinvolto nelle operazioni di management degli uffici locali, allo scopo di verificare che il livello di spese generali sostenuto da questi ultimi si mantenga entro determinati intervalli. Inoltre, trattando il ruolo del Comitato per la determinazione dei compensi, abbiamo accennato ad alcuni mutamenti che nel *MPB* coinvolgono il sistema di retribuzione dei professionisti. Se nella *P2-form* i compensi vengono elargiti obbedendo all'unico, o quasi, criterio dell'anzianità, il *MPB* nega la persistenza di questo sistema che viene considerato profondamente iniquo e fonte di disparità: allo scopo vengono introdotti meccanismi formali di compenso che mirano a far sì che il guadagno percepito da ciascun professionista sia funzione del contributo, finanziario o in termini di fatturato, che egli fornisce all'attività di studio (vi sono anche altri criteri che regolano l'erogazione del compenso, come lo sviluppo del business e lo svolgimento dell'attività di marketing, ma quello analizzato rimane il più diffuso). In ultima analisi, si osserva come lo studio partecipi direttamente alla selezione dei clienti e ciò per motivi connessi sia all'insorgenza di conflitti di interesse tra questi ultimi sia al regime di responsabilità solidale.

Le diversità intercorrenti tra la *Professional Partnership* e il *Managerial Professional Business* emergono anche riguardo al punto di vista strutturale. In particolare si nota che il livello di differenziazione aumenta per una duplice ragione. Innanzitutto è portata al massimo grado e incentivata la specializzazione dei professionisti; anzi, i colleghi che millantano conoscenze vaste in più branche della disciplina, sono assimilati a dei tuttologi superficiali che minacciano gli standard qualitativi dei servizi offerti. In seconda battuta, la rilevanza riservata al rispetto di

efficacia e efficienza introduce un'altra forma di specializzazione nel momento in cui vengono introdotti nello studio addetti marketing e specialisti delle risorse umane. Tale processo avviene però in modo da assicurare che tali figure operino sotto il controllo dei professionisti. Anche l'integrazione subisce un incremento a seguito dell'accresciuta importanza riservata alla gerarchia, dal momento che ad alcuni professionisti è demandata la responsabilità del *business plan* delle loro unità.

Concludendo, ci si può domandare quale sia il fattore dominante che guida il passaggio dalla *Professional Partnership* al *Managerial Professional Business*. Dal punto di vista macroscopico, non si può negare che uno studio che intraprenda un aumento dimensionale consistente trovi nel *MPB* uno strumento migliore per gestire la complessità crescente dell'organizzazione. Ma sarebbe un errore sostenere che il passaggio al nuovo modello di *governance* risponda alle sole logiche dimensionali: adottare il *MPB* consente di mettere in atto un processo evolutivo che conduce a concettualizzare in modo più completo le relazioni intercorrenti tra lo studio, i clienti e l'ambiente in genere [Cooper, Hinings, Greenwood e Brown, 1996]. Ecco che, a titolo di esempio, l'introduzione del marketing all'interno dell'organizzazione non rappresenta solo l'aggiunta di una funzione, ma deve essere concepito come lo sforzo di rendere più semplici i legami con la clientela.

## CAPITOLO 3

### Gestire i rapporti con gli *stakeholder* nello studio professionale

#### 3.1 Introduzione

Nel corso del presente lavoro abbiamo analizzato il significato di “vantaggio competitivo” e, servendoci della definizione porteriana, abbiamo cercato di indagare quali siano i fattori che, correttamente sviluppati e alimentati, consentano allo studio professionale di raggiungerlo e possibilmente conservarlo nel tempo. Si è in tal modo sostenuto che le competenze e le conoscenze dei professionisti rappresentino una sorta di vantaggio primario e fondamentale, in quanto propedeutico al raggiungimento di altri obiettivi, quali l’efficienza e l’ampliamento della gamma dei servizi offerti. Tale circostanza ci ha indotti a considerare le organizzazioni quali gli studi professionali come *knowledge-intensive firms* e questo presupposto ha costituito la base per buona parte della trattazione svolta.

La gestione delle risorse umane, oggetto del presente paragrafo, richiede però, al fine di essere analizzata nella giusta luce, un mutamento della prospettiva di cui ci siamo finora serviti. Non si tratta di abbandonare quest’ultima per lasciare spazio a un nuovo modo di concepire la natura degli studi, ma anzi di riuscire ad integrarla con una visione rinnovata allo scopo di svolgere un’analisi più completa e allo stesso tempo più dettagliata delle organizzazioni professionali. Awuah [2006] afferma che secondo alcuni ricercatori [Gummesson, 2002; Håkansson e Snehota, 1995] il successo delle *performance* aziendali risiede nell’abilità di gestione dei rapporti intercorrenti con gli *stakeholder* più significativi. L’autore pone l’accento sul ruolo preponderante che le relazioni vengono a rivestire all’interno delle imprese di servizi, adducendo ad un duplice ordine di motivi: innanzitutto queste realtà si contraddistinguono per la centralità che assumono gli individui a seguito dell’intangibilità delle attività erogate; in seconda battuta, rileva l’assenza di metodi di misurazione oggettivi che consentano di valutare in modo univoco la prestazione del professionista. Proseguendo su questa linea di pensiero, Broschak e Niehans [2006] giungono a far dipendere la sopravvivenza dello studio professionale dalla bontà delle relazioni instaurate con i clienti. Ecco che emerge

come le organizzazioni prima definite *knowledge-intensive* assumono, in quest'ottica, l'ulteriore connotazione di *personal-intensive*.

### **3.2 I clienti**

Uzzi [1996], esaminando gli stretti legami relazionali che si instaurano tra i professionisti e la clientela, afferma che essi si qualificano per la presenza di tre elementi: la fiducia, la facilità del trasferimento di informazioni e i meccanismi che valorizzano la capacità di problem-solving. Esaminiamo in dettaglio tali caratteristiche, con la precisazione che esse tendono a comportarsi come elementi complementari che si rafforzano reciprocamente.

L'autore [1997] ricerca l'origine della fiducia nello scambio dei cosiddetti "favori": questi ultimi vengono identificati con il compimento di sforzi che esulano dagli obblighi stabiliti contrattualmente (pensiamo, ad esempio, al professionista che garantisce priorità assoluta al cliente vessato da questioni particolarmente urgenti). Proprio quest'ultimo aspetto rende tale meccanismo degno di nota, dal momento che esso non è regolato da rapporti formali che impongano la reciprocità dei "favori", nonostante questi possano essere resi da entrambe le controparti. A differenza delle strutture di *governance* che si servono di calcoli, sistemi di monitoraggio e legami contrattuali, la fiducia, man mano che si sviluppa, viene a identificarsi con un archetipo di *governance* le cui basi risiedono nei rapporti sociali tra gli individui, in una dimensione che valorizza l'elaborazione euristica piuttosto che quella fondata sul calcolo. La fiducia, in tal senso, diviene essenzialmente un processo sociale che crea meccanismi psicologici ed è in grado di riprodurli nel tempo per rinnovarne i benefici. Essa, inoltre, facilita lo scambio di quelle risorse e informazioni che sono fondamentali per garantire l'ottenimento di *performance* elevate, ma che sono complicati da trasferire nel contesto dei normali rapporti di mercato a causa della difficoltà di valutazione che si associa loro. La fiducia così delineata costituisce un prezioso strumento di cui l'organizzazione può servirsi nel caso in cui debba far fronte a situazioni impreviste. Vale la pena porre l'accento su un aspetto solo all'apparenza scontato: gli scambi che creano e alimentano i rapporti fiduciari non solo non sono suscettibili dell'attribuzione di un prezzo, ma non sono nemmeno riconducibili a rimborsi e penalità stabilibili a priori [Uzzi, 1996]. Un

contributo interessante all'analisi del ruolo che la fiducia gioca nella dinamica dei rapporti professionista-cliente proviene anche dall'analisi di Wick [2005]. Secondo l'autore, le attività che rappresentano il business su cui si concentra lo studio professionale non consistono semplicemente nella vendita di competenze e conoscenze possedute dai vari membri dello staff. Un importante driver di sviluppo viene infatti ravvisato nello stabilire relazioni di fiducia con clienti attuali e potenziali. Fino a uno o due decenni fa al commercialista che potesse vantare una vasta esperienza e fosse dotato di notevoli conoscenze non veniva chiesto di adottare nulla più di un comportamento educato e consolo al suo ruolo per garantirsi il successo. Oggigiorno, all'interno di un panorama in cui la competizione si è fatta più pressante anche per gli studi di maggiori dimensioni, il professionista è chiamato ad arricchire la relazione con il cliente di un valore aggiunto: un fattore critico di successo può infatti derivare dal riuscire ad instillare nei clienti un senso di fiducia nelle abilità che vengono impiegate per fornire loro i servizi richiesti.

Volgendo l'attenzione allo scambio di informazioni che avviene all'interno dei rapporti tra professionista e cliente, Uzzi [2005] pone l'accento innanzitutto sul metodo di trasmissione che coinvolge tale scambio. Differentemente da ciò che avviene nelle normali condizioni di mercato, quest'ultimo si sviluppa secondo meccanismi taciti e informali, che lo rendono maggiormente adatto alla condivisione di informazioni ritenute particolarmente delicate, quali ad esempio quelle legate al *know-how* strategico. A questo proposito, Matthews e Telfer [2007] invitano a perseguire momenti di incontro con la clientela che esulino dagli appuntamenti usuali e contribuiscano a creare un rapporto non solo lavorativo, ma amichevole e improntato sulla fiducia reciproca. Il clima che si viene a creare favorisce l'efficacia delle transazioni e rende maggiormente veloce la risposta agli impulsi provenienti da un ambiente in costante divenire. L'identità degli individui e la qualità dei rapporti che vengono a crearsi tra di loro giocano un ruolo non meno importante delle informazioni stesse che vengono scambiate. Queste ultime, infatti, vengono avvalorate e rese credibili proprio in quanto tramandate da una persona specifica. È proprio in tal senso che si può affermare che lo scambio di informazioni va oltre l'obiettivo di far diminuire l'asimmetria informativa che affligge i rapporti di questo tipo [Sharma, 1997; Uzzi, 1997]. Degno di nota è il

miglioramento che avviene sul fronte del coordinamento, reso maggiormente fluido dal clima di condivisione che si genera.

Quest'ultimo beneficio è riconducibile anche, e forse in misura maggiore, alla capacità di *problem-solving* che rappresenta l'ultimo tratto peculiare, nell'analisi di Uzzi [1996], dei legami, concepiti anche sotto l'aspetto umano e sociale, che si instaurano tra professionista e cliente. Se questi rapporti si sviluppano secondo le caratteristiche analizzate, non solo la soluzione dei problemi diviene più rapida e sicura, ma si accelera il processo di apprendimento che consente di trasformare le soluzioni trovate in know-how sedimentato, condiviso e sfruttabile in vista delle contingenze future.

I caratteri analizzati da Uzzi [1996, 1997] rappresentano degli indubbi vantaggi se i rapporti cui fanno capo sono calati nel contesto di piccoli studi professionali in cui opera un unico *dominus* e il cui ambiente di riferimento è sostanzialmente stabile. Pensiamo però a realtà che siano testimoni di una crescita dimensionale e che debbano affrontare continui mutamenti ambientali: le relazioni intercorrenti tra i professionisti e i clienti dovranno necessariamente obbedire a meccanismi regolatori, allo scopo di evitare inefficienze e lentezze organizzative [Gubitta e Gianecchini, 2010].

Levinthal e Fichman [1988] affermano che la relazione che si instaura tra il professionista e il cliente è caratterizzata dal fatto che una o entrambe le parti fanno investimenti volti a rafforzare l'efficacia e la longevità dello scambio. Si tratta di investimenti concepiti per essere sfruttati solo nell'economia di un determinato scambio [Broschak, 2004]: al fine di contribuire alla continuità del legame relazionale, il professionista può, ad esempio, sviluppare abilità differenti da quelle utilizzate in precedenza e conseguire conoscenze nuove, sia con specifica attinenza al business del cliente, sia con riguardo alla dimensione umana. Un attento interessamento riservato a quest'ultimo aspetto, in particolar modo, facilita la trasmissione di informazioni tacite e private, utilissime al professionista per comprendere le preferenze dei clienti, al di là di quelle esplicitamente dichiarate da essi. Con attinenza alle competenze acquisite con specifico riferimento all'attività svolta dal cliente, invece, si osservano i benefici legati alla velocità con la quale il professionista riesce a trovare soluzioni efficaci ed efficienti alla problematiche evidenziate dal cliente. Addirittura egli sviluppa la capacità di anticipare le richieste che potrebbero essergli presentate dalle controparti. In ultima

battuta, risulta intuibile il meccanismo secondo il quale il professionista che imposti il rapporto con la clientela secondo i parametri delineati si trovi nella felice condizione di poter erogare consigli qualificati che esulano dagli obblighi contrattuali che gli sono imposti: il cliente non solo, grazie alla fiducia che riserva al professionista, sarà incentivato a seguire le indicazioni propostegli, ma attribuirà un valore aggiunto, non suscettibile di attribuzione economica, alla prestazione ricevuta. Tali circostanze accrescono la fiducia che il cliente riversa nei confronti del professionista, ma offrono, a ben vedere, anche una fonte di gratifica a quest'ultimo. Gli elementi individuati da Uzzi come distintivi del rapporto professionista-cliente vengono posti, in tal modo, all'interno di un processo relazionale che si autoalimenta nella logica del circolo virtuoso.

Abbiamo avuto modo di mettere in luce le potenzialità riscontrabili all'interno dei rapporti tra il cliente e il professionista. Ma cosa potrebbe accadere alla struttura relazionale creatasi nel momento in cui il professionista decidesse di lasciare lo studio? Si è evidenziato che gli investimenti che vengono posti in essere da entrambe le controparti, al fine di intessere una rete sociale solida e duratura, presentano dei caratteri che li rendono spendibili unicamente nel contesto di un determinato rapporto. Se quindi il cliente perdesse il suo riferimento all'interno dello studio, il tessuto relazionale verrebbe meno [Broschak e Niehans, 2006], dal momento che il partner precedente non potrebbe essere sostituito da un altro membro dello studio, non rilevando in tal senso solo le competenze possedute, ma anche tutto il patrimonio emotivo che è, per sua natura, non tramandabile. In tal senso muove anche il contributo di Martin [2005] il quale analizza il disagio, il senso di smarrimento quasi, che pervade il cliente che non può più interfacciarsi con il professionista con il quale era solito avere rapporti.

Il problema assume una centralità fondamentale: è superfluo specificare che non è tollerabile che il mantenimento del complesso di valori tecnici e sociali che alimentano il rapporto con la clientela dipenda in misura così preponderante dalla volontà del professionista di continuare o meno a far parte dell'organizzazione. Alla luce delle circostanze delineate, si comprende come, nell'eventualità in cui lo studio si componga di più professionisti, una notevole attenzione debba essere dedicata alla gestione delle risorse umane. Broschak e Niehans [2006] asseriscono che le azioni intraprese nell'ambito di quest'ultima dovrebbero essere mirate al perseguimento di un duplice

obiettivo: se da un lato è fondamentale riuscire a sviluppare e salvaguardare competenze *relation-specific*, dall'altro bisogna limitare il più possibile la mobilità dei partner dello studio, concepita come un ostacolo al mantenimento del vantaggio competitivo ottenuto con il perseguimento del primo scopo. Anche Groen, Van de Belt e Wilderom [2012] sottolineano l'importanza cruciale di riuscire a mantenere nell'organico dello studio i professionisti che stabiliscono un legame forte con i clienti. Innanzitutto i collaboratori possono essere incentivati a continuare ad operare nello studio facendo leva sulla forza attrattiva delle politiche di valorizzazione della reputazione dell'organizzazione. Un altro contributo al perseguimento degli obiettivi può pervenire dalla diffusione di competenze non sfruttabili solo a livello della singola relazione, ma applicabili in tutta l'organizzazione, in modo da poter creare un bagaglio di conoscenze e competenze *firm-specific* [Gubitta e Gianecchini, 2010].

### **3.3 Le risorse umane**

La necessità di investire energie nella gestione delle risorse umane non è però connessa unicamente alla volontà di limitare la mobilità del personale di studio, ma anzi è motivata da una molteplicità di fattori. Questi ultimi, pur essendo accomunati da una matrice condivisa, presentano sfaccettature differenti, diffusamente indagate in letteratura.

Nemy [2005] invita a dedicare particolare attenzione a questa attività in considerazione del fatto che lo studio professionale vende essenzialmente le abilità, le conoscenze e le competenze dei suoi componenti. Teo, Lakhani, Brown e Malmi [2008] inquadrano la gestione delle risorse umane in una dimensione interessante: poiché la principale risorsa degli studi professionali, come abbiamo più volte avuto modo di ripetere in questo lavoro, risiede nelle competenze di coloro che vi operano, l'ambito in cui lo studio cerca di ottenere un vantaggio competitivo non è più quello classico della ricerca e del mantenimento della clientela, ma si sposta verso l'obiettivo di riuscire ad assicurarsi i professionisti di maggior talento. Saffold [1988] fa leva sul valore derivante dal riuscire ad investire l'intera struttura di una cultura organizzativa forte e pervasiva, dal momento che quest'ultima rappresenta un efficace strumento di rafforzamento delle *performance*. In Swarn e Kinnie [2010] si ritrova un contributo all'intuizione secondo la

quale il capitale umano, pur rappresentando un *asset* fondamentale per ottenere il successo degli studi professionali, non deve essere concepito come una garanzia di successo che, una volta ottenuta, diviene immutabile nel tempo. Il vantaggio competitivo, infatti, si cela dietro la capacità di inglobare e sviluppare conoscenza sempre nuova per rispondere al dinamismo ambientale. Hitt, Biermant, Shimizu e Kochhar [2001] affermano che è più probabile riuscire ad ottenere un vantaggio competitivo servendosi di risorse immateriali (il principale rappresentante delle quali è appunto costituito dalle risorse umane) che non di beni tangibili. L'opinione degli autori si presenta perfettamente in linea con quella di Lepak e Snell [1999] i quali sostengono che, per immettere nuovo valore all'interno dell'organizzazione, si debba far leva sulla selezione, lo sviluppo e l'utilizzo ponderato del capitale umano. Sempre Hitt, Biermant, Shimizu e Kochhar [2001] rintracciano nelle caratteristiche che la conoscenza assume negli studi professionali l'urgenza di sviluppare un'adeguata gestione delle risorse umane. All'interno di questi luoghi la conoscenza si divide infatti in due tipi: l'uno, presentando i caratteri della codificabilità, è tramandabile con un'educazione formale, mentre l'altro, identificabile con il sapere tacito, non è codificabile e necessita, per essere diffuso tra i componenti, di altri strumenti di trasmissione, rintracciabili appunto nella gestione delle risorse umane. Chang e Birckett [2004] affidano a questa funzione il delicato compito di risolvere il paradosso tra l'incentivare la creatività per garantire innovazione continua e il perseguire la massima produttività per assicurarsi stabilità e redditività attraverso risultati efficienti. La creatività, che a ben vedere risulta essere l'obiettivo più difficile da ottenere, può essere instillata sviluppando un senso di attaccamento emotivo all'organizzazione. In generale, mentre è consigliabile stimolare i neo assunti con obiettivi di produttività, la crescita professionale che seguirà può essere accompagnata dalla somministrazione di problematiche più complesse che richiedano una dose di creatività per essere risolte. Batt [2002] sposta l'attenzione su tre dimensioni che, per essere sviluppate in modo opportuno, necessitano di un'accurata gestione delle risorse umane: la selezione del personale competente, l'assegnazione a professionisti e dipendenti di compiti che permettano il manifestarsi della discrezionalità e delle preferenze di ognuno e l'introduzione di una politica di incentivi che premi gli sforzi individuali tramite un'adeguata formazione, la sicurezza sul lavoro e un'equa retribuzione.

I contributi che abbiamo analizzato e dai quali emerge un condiviso invito a dirigere le risorse umane non in modo casuale, ma pianificando un'accurata gestione delle stesse, suggeriscono una considerazione finale: lo svolgimento delle molte attività inquadrabili nel concetto di gestione del personale (quali la selezione, il coordinamento, l'assegnazione a mansioni gratificanti e stimolanti, la predisposizione del piano retributivo e di una politica di incentivi, ecc...) non è condizionato dalla dimensione dello studio professionale, potendo tali attività apportare vantaggi, se correttamente coordinate tra loro e concepite in una logica di insieme, anche in realtà di grandezza relativa. L'universalità dell'implementazione di tale funzione non investe solo la dimensione dell'organizzazione di riferimento, dal momento che "le questioni riguardanti il come attirare, motivare e formare i lavoratori con abilità e attitudini critiche devono essere considerate fondamentali in ogni modello di competizione basato sulla conoscenza" [Boxall e Purcell, 2000].

Focalizziamo ora l'attenzione sugli aspetti più strettamente finanziari e tecnici connessi alla gestione del capitale umano. Nemy [2005], riprendendo un motto che anima spesso le trattazioni in tema di rapporti sociali con i dipendenti, afferma che i beni più importanti di un'azienda di servizi (e, per analogia, di uno studio professionale) sono quelli che ogni sera escono dalla porta dell'ufficio. La sfida che i soci posti al vertice devono affrontare consiste nel trovare gli strumenti per motivare i dipendenti a fare quotidianamente ritorno per offrire servizi di alta qualità alla clientela. Le politiche di incentivazione si devono necessariamente interfacciare con l'aspetto finanziario, non potendosi negare che la fonte forse più importante di motivazione va ricercata nell'attribuzione di uno stipendio equo e nella predisposizione di programmi di bonus. Ciononostante i dipendenti traggono gratificazione anche dall'essere oggetto di considerazione all'interno dell'organizzazione e dal partecipare a iniziative che ne aumentino le competenze (si pensi, ad esempio, ai corsi di formazione). In tal modo, all'interno degli studi professionali l'interrelazione tra contabilità, aspetti finanziari e risorse umane è talmente stretta che risulta complicato riuscire ad individuare una figura che si occupi della gestione di queste ultime, specialmente se si prendono in considerazione le realtà di più piccola dimensione.

Il responsabile delle risorse umane si trova quindi a svolgere un ruolo multifunzionale che abbraccia vari aspetti. Senza pretesa di esaustività, prendiamo in

considerazione quelli dotati di maggior criticità [Nemy, 2005]. A questa figura compete innanzitutto il reclutamento del personale: tale attività non consta però solamente nella valutazione delle competenze e della professionalità in sede di selezione, ma comprende anche l'obbligo di tenere costantemente monitorato il mercato del lavoro per permettere allo studio di aggiudicarsi i migliori talenti nel caso in cui sorga il bisogno di assumere nuovo personale. Va annoverato poi il ruolo di consulente a cui il personale può rivolgersi per la risoluzione di questioni di non rilevante importanza e quello di intermediario nell'eventualità in cui sorgano liti tra dipendenti. Sempre a tale figura spetta inoltre perseguire il delicato bilanciamento tra gli interessi del personale e quelli del management. Il responsabile delle risorse umane si occupa, in aggiunta, di fornire una prima interfaccia legale nel caso in cui lo studio divenga teatro di scontri in tema di occupazione, discriminazione o normativa sul lavoro. In particolare, egli deve inquadrare la problematica e contattare un avvocato che possa fornire un primo consulto legale. Il professionista addetto alle risorse umane è considerato poi un garante del rispetto delle regole, al fine di garantire un clima di equità nel caso in cui si debbano dirimere questioni manageriali o legali. Una nota merita il ruolo, meno diffuso nella pratica rispetto ai precedenti, ma altrettanto importante per il clima sereno che contribuisce a creare, di motivatore del personale di studio. Alla figura in esame compete infatti lo sviluppo di programmi che incentivino a far parte dell'organizzazione: egli promuove attività di gruppo e cerca, ove possibile, di dare ascolto ai gusti e alle preferenze dei dipendenti. Infine, anche il monitoraggio delle prestazioni di questi ultimi rappresenta una mansione tipica di tale professionista [Nemy, 2005].

Analizziamo, in particolar modo, la gestione della *performance*. La “Guida alla gestione dei piccoli e medi studi professionali”, redatta dall'IFAC, definisce tale compito come “l'impiego di strategie e di attività correlate tra loro per la verifica ed il miglioramento delle prestazioni dei singoli collaboratori, del team di lavoro o dello studio nel suo complesso”. La finalità così definita può essere raggiunta rispettando alcune indicazioni: è necessario illustrare esplicitamente ai dipendenti gli obiettivi di *performance*, facendo emergere in modo lineare il *matching* che li riconduce al *business plan* dello studio; a cadenze prefissate occorre valutare le prestazioni dei collaboratori in vista della realizzazione degli obiettivi stabiliti, traendo un *feedback* dal giudizio così

ottenuto; i dipendenti devono essere incentivati a conseguire i risultati prefissati tramite l'attribuzione di premi, siano essi di carattere monetario (e tratteremo tra poco il ruolo dei bonus) o di altra natura (si pensi all'importanza di godere della stima di colleghi e superiori); le competenze e le attitudini dei singoli, se valorizzate e sviluppate con attenzione, possono essere tra loro combinate per conseguire il raggiungimento dei *target* anche a livello di team; le problematiche che eventualmente emergessero a seguito dei controlli sulla *performance* vanno affrontate con azioni mirate, implementando attività di formazione laddove ne emergesse la necessità. Si comprende come la gestione della *performance* debba necessariamente rivestire un'importanza centrale all'interno dell'organizzazione di uno studio professionale. Le attività finalizzate a portarla a termine, quindi, non possono essere svolte sporadicamente o, peggio ancora, considerate facoltative in quanto secondarie rispetto ad altre priorità, ma devono essere regolate formalmente anche sul piano temporale. Inoltre, la gestione risulta più efficace ed efficiente se viene incentivato il dialogo tra le parti. La natura del monitoraggio in esame emerge chiaramente se si riflette sulla distinzione, labile ma importante, che intercorre tra *performance* e produttività. Mentre quest'ultima risulta misurabile in modo matematico sulla base delle ore fatturabili, la valutazione della *performance* non può non tenere conto di aspetti qualitativi come la necessità di supervisionare spesso un dipendente o l'atteggiamento che questi manifesta nei confronti dei compiti che gli vengono assegnati. Chi valuta la *performance* non deve incorrere nella tentazione di farsi condizionare da preconcetti che inficerebbero grandemente la capacità di giudizio. In particolare bisogna evitare valutazioni semplicistiche della persona (basandosi, ad esempio, su episodi eclatanti, ma avventi sporadicamente o su generalizzazioni fuorvianti); altri comportamenti condannabili sono riconducibili a fenomeni di discriminazione, all'abitudine di limitarsi all'osservazione di singoli episodi, senza considerare le dinamiche che ne hanno costituito la cornice, e all'adozione di giudizi troppo severi o troppo indulgenti [IFAC, 2011].

Nel corso della trattazione successiva illustreremo le modalità che consentono di mantenere un'osservazione costante dei livelli di produttività conseguiti.

Il responsabile della gestione delle risorse umane si occupa, in ultima analisi, dell'attribuzione di bonus e prende parte alla stesura dei piani di compensazione. Se per

lo svolgimento di quest'ultima attività egli deve coordinarsi obbligatoriamente con l'area finanziaria, essendo necessari i contributi di entrambe le funzioni per bilanciare le necessità economiche con quelle di carattere sociale, non vi è dubbio che rimanga nella sua sfera di competenza la facoltà di rivedere i piani qualora sorgano dubbi riguardo eventuali conflittualità che potrebbero condurre a cause legali. Per quanto concerne l'attribuzione dei bonus, è necessario innanzitutto mettere in guardia da un suo utilizzo superficiale: si tratta di uno strumento così potente da poter diventare un'arma a doppio taglio se non amministrato con la dovuta cura. Se i bonus vengono gestiti in modo oculato, infatti, viene pienamente sfruttato il potenziale motivazionale che inglobano; ma se, di converso, si dedica poca attenzione alla loro gestione, permettendo che questa sia regolata da logiche casuali, essi non apportano alcun beneficio, provocando solamente un inutile aumento dei costi. Nemy [2005] studia tre tipi di programmi per l'attribuzione dei bonus, individuando:

- Bonus collegati ai profitti: possono essere attribuiti con criterio discrezionale o sulla base di formule e sono solitamente riservati ai professionisti di livello più alto con un duplice scopo. La loro applicazione vuole innanzitutto motivarli ad assumere decisioni che stimolino la crescita e la redditività dello studio. In secondo luogo, anche grazie all'introduzione di piani per il pagamento differito di bonus, si mira a stimolarli a proseguire il rapporto lavorativo con lo studio anche in futuro;
- Bonus correlati agli obiettivi e retribuzioni differite: a differenza dei bonus di cui al punto precedente, questi possono essere assimilati ad una parte della retribuzione il cui pagamento viene effettuato dopo lo svolgimento di compiti predeterminati. Questi ultimi, stabiliti preliminarmente, e in forma solitamente scritta, devono essere collegati a obiettivi quantificabili. La tecnica in esame presenta il vantaggio di minimizzare il tempo necessario per la valutazione delle *performance* a fine anno e facilita l'individuazione degli obiettivi per l'anno successivo;
- Bonus "spot": vengono elargiti, comunemente ai membri che occupano i livelli più bassi dello staff, per premiare un lavoro portato a termine con particolare merito. L'attribuzione di bonus spot, non essendo regolata da piani formali,

presenta una carica particolarmente gratificante, contribuendo a creare un clima di lealtà nei confronti dello studio e ad aumentare la produttività complessiva.

La complessità associata alla posizione di responsabile del capitale umano, ed emergente anche dall'analisi dei compiti a lui ascrivibili, fanno intuire come solo un addetto altamente qualificato possa essere investito di questa carica. Naturalmente uno studio professionale di dimensioni medio-piccole raramente possiede le risorse che gli consentono di arricchire l'organico con un responsabile delle risorse umane. L'importanza di tale funzione ha però spinto recentemente alcuni studi professionali a fare ricorso all'outsourcing e sempre più realtà stanno sposando questa alternativa che consente di ridurre i costi senza rinunciare ai vantaggi fondamentali esaminati.

Dal momento che l'elemento di costo più elevato che uno studio professionale deve sostenere è rappresentato dalle spese per il personale, è necessario che ogni mese venga fatta una stima dettagliata che contempla il calcolo della retribuzione e dei bonus pagati a ciascun dipendente. A tal fine ci si potrebbe servire di fogli di lavoro che raccolgano lo storico e le statistiche relative a ciascun membro del personale. Inoltre risulta utile predisporre tabelle che accorpino i dati relative alle singole aree funzionali. La cifra risultante, che potrà variare ogni mese sia per la presenza di bonus sia per eventuali assunzioni o licenziamenti, costituisce un dato utilissimo per la predisposizione del *budget* di reparto. Sempre con cadenza mensile, inoltre, sarà necessario riconciliare le spese per il personale previste con quelle effettivamente erogate [Nemy, 2005].

### **3.4 I concorrenti**

Abbiamo fin qui analizzato le logiche che regolano i rapporti tra lo studio e la clientela e tra i soci al vertice e il resto del personale. Il panorama delle relazioni con cui un professionista deve interfacciarsi si compone però di una moltitudine eterogenea di *stakeholder* di cui i clienti e i dipendenti rappresentano solo una porzione, seppur di importanza centrale. In particolar modo, Wick [2005] invita a dedicare una parte delle risorse alla cura dei rapporti con i professionisti di altri studi, anche se questi rappresentassero dei concorrenti diretti. Tale ultimo aspetto riveste un'importanza fondamentale, in quanto consiste in un'indicazione in contrasto con la tendenza maggiormente diffusa, secondo la quale l'unica attenzione che si dedica ai concorrenti è

mirata al tentativo di differenziarsene in qualche modo per poterne ottenere un vantaggio competitivo. L'autore individua otto tecniche che, se utilizzate con costanza e convinzione, possono aiutare ad intessere una rete sociale solida e destinata a perdurare nel tempo:

- La creazione di un network di professionisti che mira ad indirizzare i clienti verso gli studi che presentano le caratteristiche più adatte alla soddisfazione delle peculiari esigenze. Non dimentichiamo che l'autore ritiene infatti che gli studi professionali, specialmente se di dimensioni non elevate, non devono compiere l'errore di tentare di servire una platea di aziende estremamente differenziata (ottenendo probabilmente risultati poco soddisfacenti): bisogna stabilire all'origine i target di clienti ai quali rivolgersi, dedicando a questi ultimi mirati sforzi di marketing e concentrando su di essi le risorse in modo efficace ed efficiente. Un'altra ragione che potrebbe indurre lo studio a rifiutare un cliente, indirizzandolo verso altre realtà, è da ricercarsi nel potenziale conflitto di interessi che interverrebbe se si accettasse l'incarico (magari collegato alla collaborazione con precedenti clienti o alla presenza di qualche membro dello staff);
- Lo sviluppo di alleanze strategiche stipulabili tra gli studi che offrono servizi specializzati e quelli che svolgono attività complementari, allo scopo di ottenere vantaggi reciproci;
- Entrare a far parte di club o rendersi partecipi di iniziative benefiche. Le potenzialità che derivano dall'aderire ad una di queste proposte sono molteplici e travalicano l'aspetto umanitario e sociale: si pensi ai benefici connessi al frequentare altri professionisti, alla reputazione e visibilità di cui viene investito lo studio e alla possibilità di venire in contatto con nuovi clienti;
- Mantenere le relazioni nate, anche al di fuori di contesti lavorativi (ad esempio all'università), in passato. Tali rapporti possono assumere un valore inestimabile nello sviluppo dei business;
- Avere un atteggiamento sicuro che trasmetta fiducia, ma che non sfoci in un'ostentazione arrogante delle proprie conoscenze;

- Coltivare con diligenza i rapporti creatisi, non limitando gli incontri con gli altri professionisti alle occasioni istituzionali (come i corsi organizzati dall'Ordine di appartenenza), ma ricreando momenti di ritrovo anche al di fuori di essi;
- Mantenere la concentrazione sulle nuove opportunità che il mercato offre al fine di poter perseguire costanti strategie di sviluppo. Tale requisito è di sostanziale importanza in quanto bisogna evitare che lo staff indugi eccessivamente nello svolgimento di compiti amministrativi, seppur di notevole importanza;
- Essere sempre disponibili ad offrire aiuto ad altri professionisti anche se si teme di non essere ricambiati nella stessa misura. Lo scambio di favori rappresenta infatti uno strumento utilissimo che, travalicando le strette logiche di mercato, permette di ottenere benefici mirati in modo veloce ed economico: non si tratta infatti di riservare generici “occhi di riguardo”, ma di fornire, e vedersi assicurati, vantaggi tangibili e specifici, quali, ad esempio, quelli connessi all'entrare in relazione con un prestigioso cliente potenziale.

## CAPITOLO 4

### Il controllo di gestione negli studi professionali

#### 4.1 Introduzione

Il controllo di gestione viene definito come l'insieme delle attività che i manager svolgono, anche con l'ausilio della contabilità direzionale, per garantire un uso ottimale delle risorse al fine di raggiungere in modo efficace ed efficiente gli obiettivi prefissati in sede di pianificazione strategica [Ampollini, 1980; Mio, 1991]. La corretta implementazione di tale strumento consente di coordinare un triplice ordine di esigenze. Innanzitutto sono prioritari il controllo dei comportamenti tenuti dal personale e il riadeguamento, ottenibile anche tramite il meccanismo della retroazione, delle difformità che eventualmente emergessero rispetto agli obiettivi prefissati. In seconda battuta, il controllo di gestione, presentandosi come un sistema-guida, risponde alla necessità di fornire al personale nel suo complesso una "bussola" che aiuti a muoversi nel tracciato stabilito in sede di pianificazione [Brunetti, 1993]. Infine, si tratta di un mezzo grazie al quale il *management* sviluppa comportamenti strategici indirizzandoli nella direzione desiderata.

È fondamentale comprendere che la tecnica in esame può essere adottata in ogni organizzazione che miri ad aumentare "*the probability that individuals and groups will behave in ways that lead to the attainment of organizational goal*" [Flamholtz, Das e Tsui, 1985]. I benefici connessi alla possibilità di esercitare contemporaneamente un'attività di guida e verifica rendono particolarmente auspicabile l'implementazione del controllo di gestione all'interno delle aziende di servizi, caratterizzate, come abbiamo più volte sottolineato, dall'intangibilità dei servizi erogati e dal ruolo che il capitale umano svolge come fonte del vantaggio competitivo.

Il presente capitolo mira ad approfondire i meccanismi che regolano l'applicazione del controllo di gestione negli studi professionali di commercialisti, con riferimento specifico alle realtà del nostro Paese. Ma quali sono le ragioni che dovrebbero costituire la spinta propulsiva per affrontare quella che, a tutti gli effetti, rappresenta una sfida gestionale che obbligherebbe gli studi professionali ad abbandonare l'immobilismo che troppo spesso li caratterizza? Con espressione laconica, si potrebbe semplicemente

affermare che i tempi sono cambiati. Abbiamo in precedenza sottolineato che la crisi e la concorrenza sempre più accesa stanno provocando un aumento dimensionale degli studi professionali, con il prospettabile ulteriore ridimensionamento (se non addirittura la scomparsa) delle realtà minori. Di fronte a strutture che divengono via via più organizzate e all'interno delle quali operano più professionisti, è impensabile concepire che il processo decisionale si articoli attorno ad unico attore, magari il socio più anziano che ha fondato lo studio, il quale assurga così, *tout court*, al ruolo di responsabile della vita di studio. Emerge, quindi, la necessità che i professionisti si affidino, almeno per lo svolgimento delle attività routinarie [Mio, 1991], allo strumento della delega, tenendo conto però che a quest'ultima si associa inevitabilmente l'esigenza di controllo. Un ulteriore spunto di riflessione proviene, inoltre, dai cambiamenti repentini, normativi e soprattutto ambientali, che coinvolgono lo svolgimento della professione: in un contesto che muta continuamente diventa inconcepibile pensare di poter "navigare a vista" e la necessità di implementare uno strumento-guida cui tutti possono fare affidamento diventa particolarmente pressante. Inoltre l'aumento della concorrenza che coinvolge gli studi professionali è messo in evidenza dal rapporto annuale dell'IRDCEC del 2013: mentre in data 1 gennaio 2008 gli iscritti all'Albo ammontavano a circa 107.500 unità, cinque anni dopo (1 gennaio 2013) il numero era cresciuto fino a raggiungere quota 114.000, determinando una crescita media di circa l'1,2% annuo. La crisi manifestatasi in questo arco temporale, però, ha causato una diminuzione del reddito dei commercialisti: essi hanno guadagnato 60.004 Euro nel 2007 e 59.515 Euro nel 2012 (e la perdita risulta più evidente se si considera il fenomeno dell'inflazione). Quest'ultimo dato, in particolar modo, obbliga a riflettere sul fatto che la concezione secondo la quale l'attività del dottore commercialista si rivela sempre redditizia non è più attuale o, quanto meno, deve essere rivista alla luce degli elementi considerati. In tal modo diventa particolarmente urgente per il professionista agire in modo proattivo, riuscendo a cogliere le opportunità offerte dal mercato, nel rispetto simultaneo degli obiettivi economici e strategici prefissati: il controllo di gestione diventa, appunto, lo strumento ideale per raggiungere un simile traguardo [Mio, 1991].

L'implementazione del sistema del controllo di gestione, comunque, rappresentando una soluzione ottimale alle problematiche appena esaminate, consente di pervenire ad altri benefici che incidono sulla qualità della vita lavorativa. Basti pensare, a titolo di

esempio, alla serenità che può derivare dalla consapevolezza che i carichi di lavoro sono organizzati in modo rigido: le scadenze non sono più motivo di apprensione in quanto costantemente monitorate e i collaboratori possono così gestire più liberamente il proprio tempo [Castellazzi, Auletta, Basilico, 2005]. Naturalmente l'applicazione del sistema in esame presuppone un impiego di risorse sia monetarie che in termini di tempo (si rifletta, ad esempio, sulla necessità di fare ricorso a un *software* gestionale: costa e bisogna dedicare dei momenti all'apprendimento delle sue funzioni). Il professionista che però adottasse una visione imprenditoriale e accettasse di fare questo investimento godrebbe di vantaggi organizzativi e gestionali non ottenibili altrimenti.

#### ***4.2 La pianificazione strategica e la programmazione operativa***

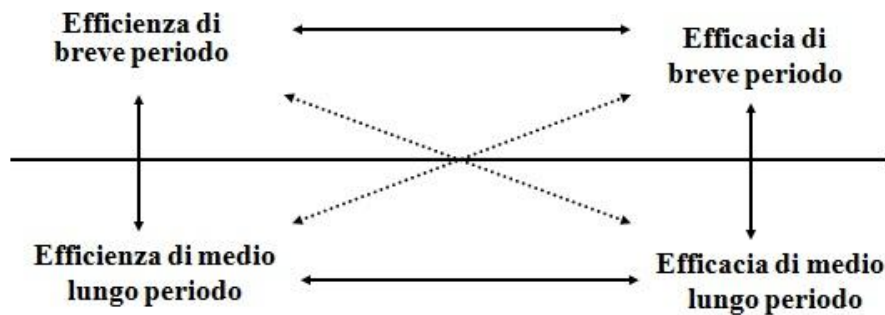
Il commercialista che si trovi a pianificare il tracciato che desidera sia percorso dall'organizzazione nel suo complesso si renderà immediatamente conto della molteplicità di soluzioni che gli si prospettano: se numerosi sono gli obiettivi ultimi ai quali si può puntare, altrettanto cospicue sono le soluzioni che consentono di raggiungerli. Per fare solo qualche esempio, il professionista in questione potrebbe scegliere di perseguire una specializzazione elevatissima rivolgendosi a pochi clienti selezionati, o potrebbe sposare un'impostazione più generalista in cui il target sia rappresentato da una clientela ampia e variegata; naturalmente, tra questi due opposti sono infinite le soluzioni intermedie che possono essere adottate. Inoltre, lo studio può tentare di superare la concorrenza facendo leva sul basso costo del servizio fornito, perseguendo cioè una *leadership* di mercato basata sul contenimento dei costi generali, o sfruttando abilità e competenze peculiari, optando per una politica di differenziazione. Ancora, uno studio professionale può contare sulla cooperazione di un esiguo numero di collaboratori o prevedere la compresenza di più professionisti associati e di dipendenti, magari organizzati su più livelli gerarchici (si veda il capitolo sui modelli di *governance*). È fondamentale osservare che, salvo alcune scelte sconsigliabili sotto il profilo organizzativo e gestionale (più volte abbiamo paventato il rischio di insuccesso per il professionista che operi da solo), non esistono alternative più o meno valide sulla carta. L'unico requisito che deve essere necessariamente rispettato per poter conseguire il successo risiede nella consapevolezza che ognuno deve detenere riguardo la strategia

che è stata inizialmente fissata. A tal fine è necessario riuscire ad organizzare la gestione compendiando i vantaggi della visione manageriale e del mantenimento di un'elevata competenza professionale: esigenze e aspettative del personale e della clientela possono essere così organizzati e coordinati nel miglior modo possibile [IFAC, 2011].

Una volta stabiliti gli obiettivi strategici che devono guidare le attività di studio, bisogna concentrare l'attenzione sul processo di pianificazione. Proprio questa fase consente di percepire come il titolare di studio debba appropriarsi della visione manageriale a cui prima accennavamo. Il commercialista, infatti, dimentica spesso che lo studio deve essere concepito alla stregua di un'azienda e, come tale, deve poter contare sulla formalizzazione di linee-guida che conducano alla realizzazione degli obiettivi prefissati.

La pianificazione si divide in strategica e operativa (e in questo caso sarebbe più opportuno parlare di programmazione) a seconda dell'orizzonte temporale che copre, degli obiettivi che si prefigge e degli strumenti di cui si serve. La pianificazione strategica abbraccia un periodo medio-lungo, mediamente di tre-cinque anni, stabilisce obiettivi a livello macro, quali i clienti da conquistare, i servizi da erogare loro e le tecnologie con cui interfacciarsi, e si serve dello strumento del *business plan* per formalizzare gli obiettivi stabiliti; la programmazione operativa, invece, si concentra su un orizzonte temporalmente più limitato, tipicamente qualche mese, durante il quale, utilizzando lo strumento del *budget*, mira ad ottimizzare l'utilizzo delle risorse (ad esempio nella predisposizione delle dichiarazioni dei redditi) [Castellazzi, Auletta, Basilico, 2005]. Dalle caratteristiche appena individuate emerge che la pianificazione mira al perseguimento dell'efficacia, mentre la programmazione è incentrata sull'efficienza. Il controllo di gestione, facendo leva sulle competenze manageriali e sulla cultura di studio, consente di perseguire un bilanciamento incrociato dell'efficacia e dell'efficienza con le due dimensioni temporali, secondo lo schema seguente.

**Figura 1: il bilanciamento incrociato garantito dal controllo di gestione**



Fonte: adattato da Bergamin Barbato (1997)

La pianificazione strategica può essere articolata nelle seguenti fasi [IFAC, 2011; Castellazzi, Auletta, Basilico, 2005]:

1. Elaborazione del piano strategico;
2. Analisi della situazione iniziale e elaborazione di previsioni su quali potrebbero essere le evoluzioni temporali;
3. Definizione della struttura operativa dello studio e analisi dei punti di forza e di debolezza;
4. Definizione della *vision* (la proiezione nel futuro dei benefici che si vuole apportare ai clienti), della *mission* (i mezzi attraverso i quali ottenere la *vision*) e dei valori dello studio;
5. Individuazione delle strategie che consentono il raggiungimento degli obiettivi;
6. Definizione delle azioni necessarie per rendere operativo il piano;
7. Monitoraggio ed eventuali correzioni delle difformità;
8. Verifica dei risultati conseguiti.

Le azioni elencate non devono essere intese come rigidamente sequenziali. Può capitare, infatti, che prima di intraprendere una nuova fase sia necessario riconsiderare le decisioni intraprese precedentemente. Perfino la strategia, per quanto sia auspicabile che venga mantenuta immutata una volta stabilita, può eccezionalmente essere rivista (intervenedo così sulla *vision* e la *mission*), magari a seguito della sopravvenuta esigenza di rivolgersi ad un nuovo target di clientela.

### **4.3 Il Business Plan**

Dopo aver individuato gli obiettivi che lo studio intende perseguire nel futuro, il professionista deve redigere il *business plan*, centro pulsante e dinamico di tutta la pianificazione strategica. Tale documento sintetizza qualitativamente e quantitativamente le linee strategiche e le azioni che consentono di perseguire queste ultime, garantendo un orientamento comune e coerente tra tutti i membri dell'organizzazione; inoltre, esso comprende la pianificazione patrimoniale che illustra l'attuabilità dei progetti dello studio sotto il profilo economico e finanziario; anche l'analisi dell'ambiente esterno, con la definizione del mercato e della concorrenza con cui lo studio deve interfacciarsi, trova spazio in questo documento; infine, quest'ultimo offre un esame della struttura organizzativa che deve essere efficiente e coerente con gli obiettivi, specificando i compiti e le responsabilità che fanno capo a ogni membro del personale [Borello, 1999]. La natura delle informazioni racchiuse nel piano consente di affermare che lo stesso è redatto rispondendo ad un duplice ordine di esigenze [Il Sole 24 Ore, 2011]: innanzitutto va sottolineato il ruolo motivazionale e di guida all'interno dello studio; in seconda battuta, però, non si può dimenticare che il *business plan* si rivolge anche agli stakeholder esterni, comprendenti sia la clientela attuale e potenziale, sia le istituzioni creditizie, con lo scopo di mostrare loro gli obiettivi e i valori che ispirano le attività dello studio professionale. La formalizzazione cui la redazione del piano consente di pervenire è utile infatti sia in quanto viene percepita come fonte di affidabilità, sia perché rende più agevole la comunicazione di obiettivi e procedure [Castellazzi, Auletta, Basilico, 2005]. Un altro vantaggio connesso alla redazione del piano consiste nel fatto che esso rappresenta uno strumento in grado di incentivare una visione manageriale del professionista tale da consentirgli di gestire lo studio con le logiche di impresa. Ecco che il commercialista, pur continuando a dedicarsi al proprio lavoro, potrà tenere sempre monitorato l'andamento generale dello studio, basandosi su un confronto tra gli obiettivi di medio-lungo termine stabiliti nel *business plan* e quanto sta effettivamente avvenendo. Un imprenditore deve sempre avere ben chiara la direzione in cui sta muovendo la sua impresa: lo stesso deve valere per il commercialista e il suo studio [IFAC, 2011].

La portata prospettica del *business plan* si estende normalmente per 3-5 anni, durante i quali il documento deve essere periodicamente revisionato per tenere conto dei risultati

conseguiti e dei mutamenti che eventualmente intervenissero riguardo le strategie fissate.

La redazione del *business plan* di uno studio professionale, pur risultando sempre uno strumento utilissimo al fine di ottenere i benefici analizzati, diventa di cruciale importanza in particolari circostanze della vita dello studio, quali la sua apertura, l'elaborazione di nuove strategie e la necessità di accedere a finanziamenti. Oltre che strumento validissimo per delineare le strategie e stabilire gli obiettivi atti a raggiungerle, il piano consente un monitoraggio costante e obiettivo, grazie al quale si può verificare se si sta proseguendo nella giusta direzione. Gli scostamenti che eventualmente emergessero rispetto ai dati fissati nel *business plan* potrebbero essere imputabili o alla fissazione di traguardi non raggiungibili, magari a causa della sottostima delle risorse necessarie, o a una non corretta gestione di queste ultime [Castellazzi, Auletta, Basilico, 2005]. In entrambi i casi si dovranno disporre tempestivamente interventi correttivi che riportino l'organizzazione sulla "giusta rotta".

La redazione del *business plan* si configura certamente come un'attività complessa per il compimento della quale sono necessarie competenze ed esperienza. La difficoltà di stabilire formalmente la *vision* e la *mission* è accentuata dal fatto che non esiste un parere univoco che indichi come il piano andrebbe stilato [IFAC, 2011] e ciò aggiunge il rischio di compiere errori metodologici oltre a quelli di valutazione già paventati. Detto ciò, possiamo fare due considerazioni: da un lato la forma e il contenuto del piano sono condizionati dai motivi che hanno condotto i professionisti alla sua redazione [Il Sole 24 Ore, 2011]; dall'altro gli studi che redigono il *business plan* dopo aver accumulato esperienza e competenze, possono beneficiare di queste ultime per porre la fattibilità degli obiettivi individuati ad una vaglio preliminare [Castellazzi, Auletta, Basilico, 2005].

Nonostante, come abbiamo visto, la redazione del *business plan* non segua schemi rigidi, l'IFAC [2011] suggerisce un modello guida che racchiude le informazioni principali che non dovrebbero essere tralasciate. Il piano può essere strutturato in due parti, l'una di carattere descrittivo-qualitativo, l'altra incentrata sui dati economico e finanziari che costituiscono il supporto numerico a quanto si sostiene nella prima parte. Il documento potrebbe essere organizzato secondo lo schema seguente [Castellazzi, Auletta, Basilico, 2005; IFAC, 2011; Il Sole 24 Ore, 2011]:

- Sintesi preliminare: in poche pagine consente di ottenere una panoramica dei principali argomenti trattati nel piano;
- Descrizione generale dell'impresa-studio: offre un quadro d'insieme riguardo la storia dello studio e il mercato di riferimento cui si rivolge;
- Analisi dei servizi e delle consulenze offerte: descrive i servizi che lo studio eroga, sottolineando i punti di forza che costituiscono l'attrattiva per la clientela;
- Analisi del mercato: consente di fornire una panoramica dell'insieme dei concorrenti e dei clienti dello studio. Per entrambe le categorie di *stakeholder* occorre indagare anche le prospettive connesse a scenari futuri, specificando, cioè, a quali nuovi target ci si potrebbe rivolgere e quali figure, magari erogatrici di servizi sostitutivi rispetto allo studio, rappresentano potenziali concorrenti futuri. Questa sezione racchiude, inoltre, le novità a livello normativo che sono in grado di condizionare l'attività dello studio;
- Piano di marketing: offre una diffusa spiegazione riguardo i progetti dello studio e le strategie pensate per poterli realizzare. In special modo, questa sezione si occupa delle scelte di posizionamento all'interno del mercato di riferimento;
- Piano operativo: illustra le modalità attraverso le quali lo studio si prefigge di erogare i propri servizi. L'analisi spazia dallo sviluppo del servizio fino alla fase di assistenza, per giungere infine ai fattori esterni che potrebbero intervenire nel processo di fornitura del servizio (tipicamente elementi tecnologici e normativi);
- Analisi dell'organizzazione e delle risorse umane: si concentra sulla struttura organizzativa adottata e sul ruolo e responsabilità che ciascun membro assume al suo interno. Tale sezione si dedica anche alla gestione delle risorse umane, trattando i meccanismi di reclutamento, di retribuzione e di motivazione che le coinvolgono;
- Analisi delle proiezioni economico-finanziarie: rappresenta una delle sezioni più importanti del piano, in quanto è ad essa affidato il compito di trasmettere un'immagine di concretezza e affidabilità riguardo i progetti dello studio attraverso la predisposizione dei possibili scenari economico-finanziari;
- Allegati: forniscono informazioni aggiuntive rispetto a quelle contenute nel *business plan* e hanno lo scopo di avvalorare le previsioni formulate e le tesi in

esso sostenute. Sono inclusi in base alle caratteristiche dello studio e dei servizi che esso offre: pensiamo, ad esempio, ad un'analisi dei profitti per ogni tipo di servizio erogato.

Per ragionare in ottica di pianificazione strategica, prospettando degli obiettivi di medio-lungo periodo e riuscendo ad elaborare le strategie funzionali al raggiungimento di questi ultimi, è necessario che i professionisti assumano una profonda consapevolezza riguardo l'identità dello studio, la realtà nella quale opera e gli scenari che ragionevolmente si potrebbero prospettare. Questi elementi, e altri ancora, possono essere più facilmente messi a fuoco se il professionista si serve della *SWOT analysis*, strumento di pianificazione utilizzato per mettere in luce i punti di forza (*Strengths*), di debolezza (*Weaknesses*), le opportunità (*Opportunities*) e le minacce (*Threats*) che caratterizzano un'impresa, un progetto o, nel nostro caso, uno studio professionale. L'analisi *SWOT* deve rappresentare una fase preliminare alla redazione del *business plan* [Barbieri, 2012], o occupare una sezione iniziale dello stesso [Burnham, 2013]: in entrambi i casi rappresenta un'occasione di riflessione e di scambio di opinioni di enorme utilità in vista dell'individuazione delle strategie da intraprendere [IFAC, 2011]. Analizziamo più in dettaglio gli elementi che compongono la *SWOT analysis*.

I punti di forza definiscono le positività riscontrabili nello studio e possono riguardare ogni campo, dalle prestazioni lavorative alla struttura organizzativa, fino a considerare elementi quali l'immagine di cui gode lo studio e la motivazione di collaboratori e dipendenti. Focalizzare l'attenzione su tali elementi è fondamentale sia per poterne trarre la maggiore utilità possibile, sia per evitare che possano venire meno.

I punti di debolezza rappresentano le criticità che, se non adeguatamente affrontate, possono causare danni irreparabili. Pensiamo, ad esempio, alle conseguenze di uno scarso impegno nella fidelizzazione della clientela e nella gestione della struttura di *governance* o del rifiuto a ricorrere alla delega. Si tratta di situazioni per risolvere le quali è utile instaurare un dialogo che permetta la diffusione di idee migliorative.

Le opportunità identificano le occasioni potenzialmente raggiungibili dallo studio. La consapevolezza di queste potenzialità (rappresentate dall'offerta di un nuovo servizio o dall'instaurarsi di rapporti qualificati) diventa fonte di stimolo e di preziosa motivazione.

Le minacce, di converso, sono potenzialità negative che, se non totalmente evitabili, devono essere affrontate per mitigarne gli effetti. È il caso, ad esempio, dei rischi finanziari connessi alla crisi economica.

Si comprende l'importanza di un monitoraggio periodico di ognuno degli elementi esaminati al fine di poter gestire tutte le contingenze nel miglior modo possibile.

Il potenziale della SWOT analysis però non si esaurisce alla messa a fuoco dei quattro elementi che la compongono: questi possono essere infatti messi in relazione in una logica di insieme e questa rappresenta la vera sfida che lo studio deve affrontare. In particolare, i punti di forza e le opportunità devono essere conciliati accostando gli elementi distintivi dei servizi offerti con le richieste, anche potenziali, della clientela; in secondo luogo, i punti di debolezza devono essere affrontati e risolti con lo scopo di convertirli in punti di forza; infine, il tentativo di trasformare le minacce in opportunità, pur rappresentando senza dubbio un obiettivo quasi utopistico, specialmente se consideriamo l'incontrollabilità e l'ingovernabilità che spesso caratterizza le prime, potrebbe essere concepito come uno stimolo a proporre idee strategicamente inusuali ma cariche di potenziale innovativo [CNDCEC, 2010].

Mentre l'analisi SWOT mira ad indagare elementi tanto interni quanto esterni all'organizzazione, l'analisi PEST si concentra solo sulle dinamiche dell'ambiente esterno. Vengono in particolare osservate le variabili **politiche, economiche, sociali e tecnologiche** che possono influenzare i meccanismi decisionali [Tomo, 2012].

Finora abbiamo considerato il *business plan* come il documento che raccoglie gli obiettivi strategici dello studio nel suo complesso. Ciascuna area funzionale, però, necessita di essere regolata da un processo di pianificazione che stabilisca le linee-guida da seguire per raggiungere gli obiettivi ad essa relativi nel rispetto di quelli generali di studio. Ecco perché è necessario redigere piani dettagliati per ciascuna delle seguenti aree funzionali: erogazione dei servizi ai clienti, gestione e riduzione del rischio, risorse umane, marketing e vendite, risorse tecnologiche, organizzazione e amministrazione, finanza.

#### ***4.4.1 Aree Strategiche di Affari (ASA)***

I professionisti che mirino a gestire il loro studio in modo efficace ed efficiente, nel rispetto degli obiettivi strategici di medio-lungo periodo, devono inizialmente identificare i servizi erogati e specificare a quali categorie di clientela sono rivolti [Tomo, 2012]. Questa duplice individuazione (servizi/clienti) consente di mettere a fuoco le Aree Strategiche di Affari (ASA). Cerri e Sottoriva [2010] definiscono l'idea di ASA come “un sottosistema aziendale strategicamente rilevante, in cui ogni ASA è contraddistinta da una specifica missione. Ad ogni ASA corrisponde uno specifico sistema competitivo”. Tutte le ASA, singolarmente considerate, presentano peculiari necessità gestionali [Abell e Hammond, 1980; CNDCEC, 2011]; inoltre, in ognuna di esse vengono adottate strategie specifiche il rispetto delle quali verrà valutato in capo al responsabile di area.

Si comprende come l'autonomia sia il tratto caratterizzante le aree strategiche di affari sia sotto il profilo gestionale sia sotto quello di misurazione dei risultati. Nel trattare le ASA non si deve dimenticare però che ognuna di esse deve interagire con le altre in una logica sistemica: il raggiungimento degli obiettivi in ogni area deve essere perseguito con il fine ultimo di portare a compimento la strategia stabilita a livello *corporate* per l'intero studio professionale [CNDCEC, 2011]. Anche da un punto di vista strettamente economico dovrà risultare evidente l'apporto che ciascuna area garantisce alla redditività complessiva dello studio. Per poter implementare i disegni strategici di ogni ASA e, attraverso questi, vedere realizzato il piano previsto per l'intero studio, è naturalmente necessario riuscire a coordinare l'insieme delle risorse umane. In tal senso l'interazione tra una ASA e un'altra viene solitamente garantita dallo sviluppo di servizi di supporto anche se metodi di integrazione innovativi possono, in ogni caso, emergere dal confronto con i colleghi [Marasi, 2013].

Tomo [2012] indica le fasi per una corretta individuazione delle ASA:

- Si individuano inizialmente dei criteri idonei a classificare i servizi e i clienti e ci si concentra sui metodi più consoni in base alle caratteristiche dello studio;
- Si costruisce in seguito la matrice servizio/cliente, inserendo, eventualmente, la terza variabile “tecnologia”;
- Le combinazioni che ne risultano, infine, vanno analizzate e commentate in ottica strategica.

Il risultato deve garantire l'identificazione di una struttura economicamente autonoma alla quale va attribuito un responsabile di gestione.

Le aree che vengono individuate abitualmente corrispondono a quelle riportate nella matrice seguente [Mio, 1991; Cioffi e Magnani, 2012; Dalla Sega, 2004].

**Grafico 1: come individuare le aree strategiche di affari**

Tipi di servizi	Tipi di clienti			
	Persone fisiche	Imprese minime	Altre imprese	Enti pubblici
Assistenza tributaria	ASA 1		ASA 2	ASA 7
Tenuta contabilità e consulenza amministrativa				
Consulenza societaria e di bilancio				
Incarichi di amministratore e sindaco di società			ASA 3	
Incarichi giudiziari e stragiudiziari	ASA 4			
Consulenza aziendale, compresa quella finanziaria		ASA 5		
Revisione e certificazione			ASA 6	

Combinazione clienti / servizi poco significativa	
Combinazione clienti / servizi inesistente	

Fonte: Cioffi e Magnani, 2012

In particolare, osserviamo che all'ASA 1 corrisponde l'assistenza tributaria e contabile-amministrativa a persone fisiche e aziende di piccole dimensioni; l'ASA 2 attiene all'assistenza tributaria e contabile-amministrativa e alla consulenza societaria alle imprese, purché non siano di piccole dimensioni; l'ASA 3 concerne le funzioni di amministratore e sindaco di società ed enti pubblici; l'ASA 4 riguarda gli incarichi giudiziari e stragiudiziari; l'ASA 5 si concentra sull'assistenza aziendale, anche finanziaria; l'ASA 6, interessa l'attività di revisione e certificazione per imprese ed enti pubblici; l'ASA 7, infine, è dedicata all'assistenza tributaria ad enti pubblici.

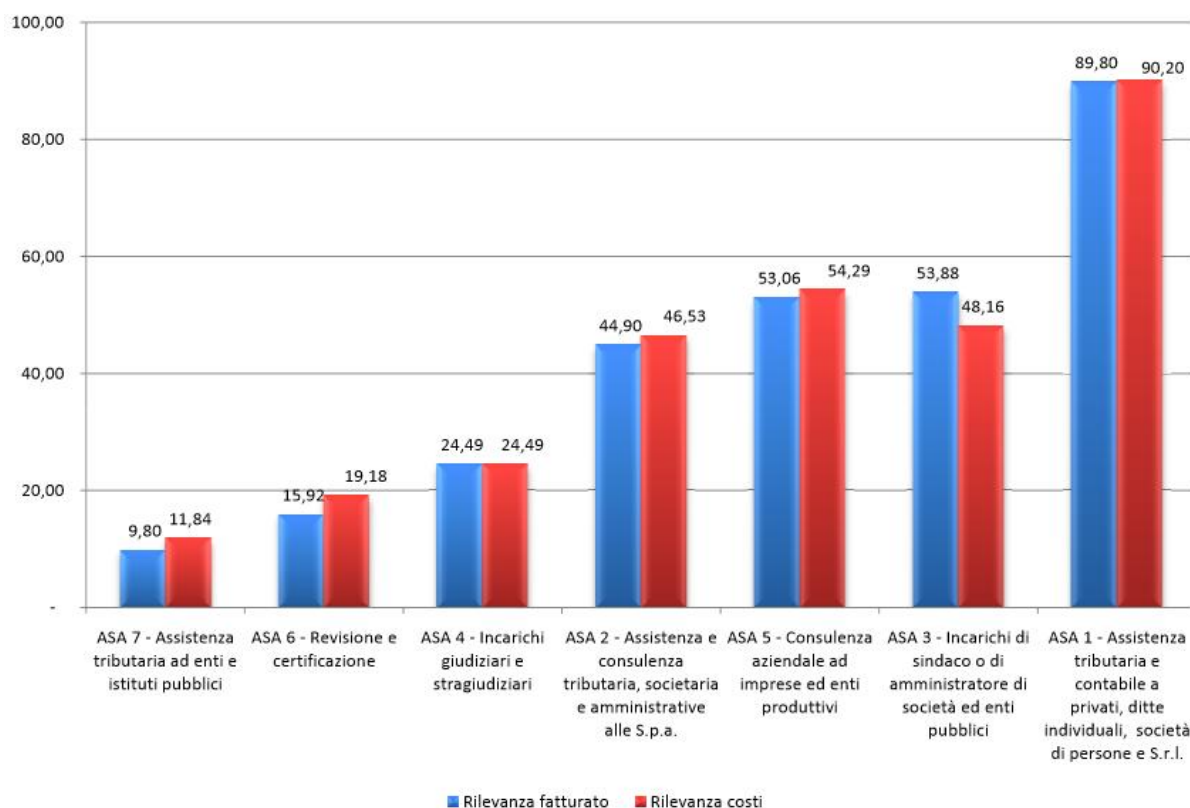
Una volta identificate le aree all'interno dello studio professionale è necessario valutarne i punti di forza e di debolezza sulla base di elementi quali [Mio, 1991]:

- la redditività (emergente dai conti economici specifici di area, come vedremo tra breve);

- le sinergie che si vengono a creare tra l'ASA esaminata e le attività più redditizie;
- il possibile potenziamento dell'immagine grazie al quale sarebbe meno difficoltoso l'accesso ad aree con margini elevati, ma con problematiche attinenti all'entrata;
- la dimensione dell'area rispetto alla soglia necessaria per potervi implementare meccanismi di delega o di automazione;
- la necessità di aggiornamento delle competenze per preservare la professionalità.

Al fine di comprendere quanto le attività che identificano le ASA analizzate siano diffuse all'interno degli studi professionali, e quali tra queste risultino maggiormente redditizie, si analizzi il grafico seguente, ricavato dai dati ottenuti da un'indagine condotta tra febbraio e marzo 2012 e rivolta ad un ampio campione di commercialisti delle province di Milano, Torino, Firenze, Napoli e Palermo.

**Grafico 2: le aree strategiche di affari: la rilevanza in termini % di costi e ricavi**



Fonte: Cioffi e Magnani, 2012

Soffermandoci sugli aspetti maggiormente rilevanti, notiamo innanzitutto come l'attività tradizionalmente attribuita ai commercialisti, cioè l'assistenza tributaria e contabile, spicchi come la più diffusa all'interno degli studi: mentre però ben il 90% degli intervistati offre tale funzione ai privati e alle piccole imprese (ASA 1), la percentuale scende a circa il 45% se l'attività è rivolta alle S.p.a. (ASA 2). I motivi per i quali la stragrande maggioranza degli studi professionali si occupa delle attività dell'ASA 1, e sostiene costi con attinenza alla stessa, non sono riconducibili a ragioni "storiche" (il commercialista da sempre ha rivestito queste funzioni) e neppure alla pigrizia o all'incapacità nel perlustrare nuovi orizzonti per rinnovarsi professionalmente: la ricerca ha messo in luce che buona parte degli studi appartenenti a una classe di fatturato medio-alto dedica a quest'area la maggior parte delle energie lavorative. Uno spunto di riflessione importante proviene dall'osservazione della percentuale di intervistati che sostiene costi relativamente all'area dedicata alla consulenza (ASA 5). Il fatto che il 54,29% dei professionisti si impegni economicamente su questo fronte può essere interpretato come un investimento in un'attività che verosimilmente si svilupperà in futuro. Specialmente la consulenza in campo finanziario, in un momento nel quale la crisi economica fa incrementare i bisogni di finanziamenti ma, specularmente, vede diminuire la disponibilità ad erogarli, rappresenta una funzione molto richiesta e apprezzata.

#### ***4.4.2 Conto economico per ASA e costi per decidere***

I commercialisti che intendano basare le proprie decisioni riguardanti il futuro dei loro studi su basi solide dal punto di vista della razionalità, si renderanno conto che un'analisi affidabile della redditività è fondamentale per il raggiungimento di tale scopo. A tal fine, il professionista deve attuare meccanismi che consentano di monitorare la redditività a livello di ogni singola ASA [Bubbio 2007; CNDCEC, 2011]. Indubbiamente non si tratta di un compito particolarmente complesso: bisogna fare attenzione, però, a non incappare negli errori e nelle approssimazioni che vedremo tra breve per non correre il rischio che le scelte future poggino su fondamenta inaffidabili.

La valutazione della redditività delle aree strategiche su cui si concentrano gli sforzi professionali dello studio può essere condotta attraverso la costruzione per ogni campo di attività dei relativi conti economici.

Per far ciò è innanzitutto necessario concepire un metodo di individuazione dei costi che sia in grado di imputare ad ogni area i costi diretti che essa sostiene [Mio, 1991]. La redazione del conto economico di ASA deve, infatti, essere effettuata con il metodo del *direct costing* [Bubbio, 2007; CNDCEC, 2011]. Ciò significa che non devono essere attribuite alla singole ASA i costi fissi comuni di studio e non ripartibili, appunto, se non con spannometrici criteri di approssimazione. Analizziamo più in dettaglio la questione servendoci dello schema seguente.

#### **Conto Economico di ASA con evidenziazione dei margini di contribuzione**

Ricavi
- Costi variabili diretti
<b>Primo margine di contribuzione</b>
- Costi fissi specifici
<b><u>Secondo margine di contribuzione</u></b>
- Costi fissi comuni e generali
<b>Risultato economico</b>

Il primo margine di contribuzione (m.d.c.) non può essere utilizzato al fine di rilevare la redditività dell'ASA in quanto esso viene calcolato escludendo tutti i costi fissi: proprio il contributo alla copertura di questi ultimi è quanto il margine vuole esprimere e ciò, quindi, non significa automaticamente che se esso è positivo sia stato generato reddito. In ogni caso, si può generalmente affermare che, se un'ASA garantisce un m.d.c. di primo livello positivo, vi è convenienza, legata appunto alla copertura dei costi fissi, a continuare ad operare nell'ambito che essa identifica. Allo stesso modo, verranno considerate più redditizie le ASA il cui margine di primo livello è più alto. Non è comunque necessario che tutte le aree strategiche presentino un margine di contribuzione positivo: sarà sufficiente che sia positivo il margine di contribuzione complessivo di studio risultante dalla media ponderata degli m.c.d. di tutte le ASA [Commercialista Oggi, 2008]. A questo proposito, è indispensabile specificare che le

aree strategiche che presentano margini bassi non devono essere trattate alla stregua di attività secondarie: ciò almeno finché non siano stati utilizzati anche parametri di valutazione di medio-lungo termine [Mio, 1991]. Si pensi al caso in cui un'area limitatamente redditizia si rilevi indispensabile per l'immagine dello studio; nel contempo si contempra l'ipotesi che un'area non attualmente redditizia presenti ampie prospettive di crescita collegate all'andamento del mercato: abbiamo, in precedenza, riportato l'esempio dell'ASA dedicata alla consulenza, specialmente finanziaria.

È inoltre fondamentale specificare che il m.d.c. di primo livello costituisce un dato importante in vista delle decisioni di breve termine, dal momento che considera la capacità produttiva come data.

Il margine di contribuzione di secondo livello è ottenuto sottraendo al margine di primo livello i costi fissi specifici dell'area di riferimento. Si ottiene così, come abbiamo anticipato, il contributo che ciascuna ASA apporta alla redditività dello studio. Nel breve termine, però, non potranno essere prese decisioni che influenzino i margini di secondo livello: il trasferimento di volumi di produzione di servizi da un'area all'altra, ad esempio, necessita di lunghe tempistiche [Bergamin Barbato, 1997].

La questione forse di maggior interesse, anche perché una sua attenta considerazione consente di evitare gli errori a cui facevamo riferimento prima, riguarda i motivi per i quali è assolutamente sbagliato proseguire oltre il margine di contribuzione di secondo livello, sottraendo da quest'ultimo i costi comuni e generali per ottenere il risultato economico di area. Un simile comportamento viene applicato da chi sostiene la logica del *full costing*, secondo la quale tutti i costi, e quindi anche quelli fissi generali (si pensi all'affitto dell'ufficio), devono concorrere al calcolo della redditività dell'area (ma lo stesso ragionamento varrebbe anche se l'oggetto di calcolo fosse rappresentato da un servizio specifico). Appare evidente che l'imputazione dei costi fissi comuni potrà avvenire solo in seguito all'applicazione di determinati criteri di ripartizione. Pur senza addentrarci nelle metodologie di imputazione elaborate dalla dottrina e dalla pratica, facciamo alcune osservazioni utili a supportare la tesi sostenuta. Consideriamo, ad esempio, alcuni criteri che potrebbero più comunemente essere utilizzati per ripartire i costi fissi comuni tra le aree strategiche di uno studio professionale: il costo diretto dei collaboratori e dipendenti, il tempo lavorato in ciascuna ASA o i ricavi ottenuti o ottenibili in queste ultime [Di Crosta, 2012]. Questi metodi potrebbero essere

ragionevolmente applicati solo nella circostanza, peraltro non frequente, in cui fosse rintracciabile una relazione funzionale tra lo svolgimento di un'attività all'interno dell'area e lo speculare incremento di costi comuni [Bergamin Barbato, 1997]. In tutti gli altri casi non si tratterebbe forse, per quanto si persegua lo scopo di essere accurati, di introdurre elementi estremamente soggettivi in un metodo di calcolo che, per sua natura, dovrebbe vantare la massima oggettività? E ciò anche in vista del fatto che il dato ottenuto con il metodo del *full costing* vorrebbe costituire la base per prendere decisioni strategiche.

Il metodo del *direct costing*, di converso, rinuncia subito a lottare contro i mulini a vento e si accontenta di “determinare il livello minimo dei ricavi necessario a coprire i costi totali sostenuti nel periodo osservato” [Di Crosta, 2012]. Con questo sistema i costi comuni vengono, infine, attribuiti direttamente allo studio.

Abbiamo dimostrato, così, che il dato derivante dal secondo margine di contribuzione diventa l'unico rilevante ai fini decisionali attinenti le strategie di medio-lungo periodo.

Il CNDCEC [2011], individuando i vantaggi derivanti dal redigere il conto economico per aree strategiche di affari con il metodo del *direct costing*, valorizza, oltre agli aspetti di cui abbiamo già parlato, la possibilità di ottenere informazioni importanti ai fini dell'ottimizzazione nell'utilizzo delle risorse a disposizione; inoltre, vengono forniti elementi utili per vagliare l'opportunità di acquisire nuove risorse piuttosto che sfruttare quelle già esistenti dopo averle adattate; infine, agire nel modo descritto permette di capire dove concentrare le attività di studio (dove cioè, il m.d.c. è più elevato) [Mio, 1991]. Gli svantaggi o, per meglio dire, le difficoltà di adottare il conto economico per area strategica sono riconducibili alla necessità di utilizzare schede di valutazione per la rilevazione dei tempi e alla possibile complessità di distinzione tra costi fissi e variabili.

#### ***4.5 La programmazione operativa e il budget***

Dopo aver dedicato ampio spazio all'importanza essenziale di pianificare le attività dello studio professionale in ottica strategica, sfruttando il preziosissimo strumento del *business plan*, concentriamo ora l'attenzione sui meccanismi che consentono di

trasformare le strategie di medio-lungo termine in obiettivi da raggiungere nel breve periodo. Il delicato compito così delineato è appannaggio della programmazione operativa. Quest'ultima funzione riveste un ruolo assolutamente primario in quanto il suo ambito di applicazione non riguarda solo l'attribuzione dei compiti e delle responsabilità che, nel breve periodo, si ritiene debbano far capo a ogni membro dell'organizzazione per raggiungere i traguardi stabiliti dalla pianificazione. La programmazione attua infatti anche meccanismi di valutazione della *performance*, i dati relativi alla quale, raccolti e inseriti in una logica sistemica tramite l'attività di *reporting*, sono confrontabili con i target prefissati. Gli scostamenti che eventualmente emergessero alimentano, in ultima analisi, un processo di feedback finalizzato ad individuare azioni correttive [CNDCEC, 2011].

Lo strumento principale di cui la programmazione operativa si serve per soddisfare questa tripartita esigenza è rappresentato dal *budget*, vero e proprio bilancio previsionale, composto da conto economico, stato patrimoniale e rendiconto finanziario, e costruito con lo scopo di allocare in modo ottimale le risorse che *business plan* ha reso disponibili [Castellazzi, Auletta, Basilico, 2005]. In tal senso si comprende certo come il *budget* divenga uno strumento insostituibile per la gestione operativa, ma l'utilità di questo mezzo deve essere apprezzata anche ad un livello superiore, dal momento che esso diviene garante di quel bilanciamento complessivo tra efficacia (espressa dal raggiungimento degli obiettivi individuati dalla pianificazione strategica), efficienza (assicurata da un utilizzo oculato delle risorse), breve e medio-lungo termine che costituisce il fulcro del controllo di gestione [Bergamin Barbato, 1997].

Proviamo ad analizzare i vantaggi ottenibili da una redazione attenta del *budget* e da una periodica attività di monitoraggio che metta a confronto i dati previsionali con quelli effettivi.

Se i benefici in questione sono indubbiamente osservabili in tutte le aziende di produzione che attuino questa procedura, le imprese di servizi e, a maggior ragione, gli studi professionali che agissero nello stesso modo potrebbero sicuramente ottenere un valore aggiunto connesso alla natura intangibile dell'attività erogata: senza un adeguato sistema di monitoraggio, le prestazioni di servizi rischiano di sfuggire ad ogni possibilità di gestione, e quindi controllo, in misura ancora maggiore rispetto a quanto avviene nelle aziende produttive.

Abbiamo già specificato che il *budget* rappresenta un formidabile strumento di programmazione, ma è necessario aggiungere che tale funzione si espande fino a comprendere la possibilità di governare *ex ante* alcune criticità dello studio professionale [CNDCEC, 2011]. Oltre a ciò, si pensi al potenziale in termini di coordinamento tra i responsabili delle diverse attività: se queste ultime sono concepite come parti di un insieme sistemico e i risultati dei sub-obiettivi sono specificati a livello di *budget*, sarà più semplice trovare soluzioni condivise. Anche quando il *budget* fa riferimento ad attività che vengono svolte in team, è importantissimo che tutti i singoli componenti si adoperino per raggiungere gli obiettivi stabiliti. Un altro beneficio riguarda la possibilità di sottoporre professionisti, collaboratori e dipendenti ad un processo di valutazione della *performance* basato sul sistema che tratteremo nel paragrafo seguente e collegabile a meccanismi di incentivazione. Ancora, l'attività di programmazione basata sul *budget* favorisce un aumento della motivazione, derivante anche dalla co-partecipazione nello stabilire gli obiettivi da perseguire. In aggiunta, risulta particolarmente apprezzabile la comunicazione che si sviluppa all'interno dell'organizzazione sia come mezzo per trasmettere informazioni ad ogni livello, sia in termini di diffusione dei valori culturali che identificano lo studio [Bergamin Barbato, 1997]. In ultima analisi, la redazione del *budget* consente di tenere sotto controllo elementi fonti di potenziali criticità: l'IFAC [2011] offre l'esempio di uno studio che, per garantirsi una visibilità forte nella zona in cui opera, sostenga costi elevatissimi di pubblicità. L'analisi attinente alla convenienza economica di quest'ultima può essere condotta, appunto, tramite il *budget*.

Dal punto di vista tecnico, quest'ultimo mette in luce il risultato operativo della gestione caratteristica dello studio professionale affiancando in un unico documento i ricavi e i relativi costi. Castellazzi, Auletta e Basilico [2005] specificano che il *budget* viene redatto in forma scalare, allo scopo di mettere a fuoco il risultato della gestione operativa, quello attinente all'area finanziaria e, infine, il risultato netto. Integrando il concetto di *budget* con la suddivisione delle attività dello studio in aree strategiche di affari, emerge come i margini di primo e secondo livello attinenti a ciascuna di esse trovino all'interno del *budget* la loro prima espressione preventiva. Inoltre, il *budget* può essere frazionato in periodi infrannuali al fine di garantire un monitoraggio

frequente riguardo la direzione in cui si sta muovendo lo studio ed eventualmente procedere con una correzione tempestiva degli scostamenti rilevati.

Lo strumento del *budget*, fondamentale se utilizzato correttamente, presenta alcuni limiti e criticità di cui bisogna tenere conto. Quali potrebbero essere, ed esempio, le conseguenze derivanti da una redazione del *budget* frettolosa e inadeguata? La realizzazione del piano strategico non solo non verrebbe agevolata, ma addirittura ne risulterebbe ostacolata con la conseguente insoddisfazione del personale che avrebbe il sentore di non aver destinato correttamente le proprie energie lavorative.

Un limite del *budget* può essere costituito dal fatto che tale strumento tendenzialmente non riesce a comprendere gli obiettivi di efficacia di difficile espressione contabile [Bergamin Barbato, 1997]. In presenza di condizioni di mercato e ambientali instabili, inoltre, le previsioni fornite dal *budget* non risultano sempre attendibili e dovranno pertanto essere frequentemente riconsiderate. Un ultimo aspetto, solo all'apparenza secondario, attiene al fatto che l'introduzione di questo strumento nello studio professionale potrebbe causare un iniziale smarrimento da parte del personale disorientato dalla novità. Prima che il *budget* possa essere sfruttato pienamente, sarà necessario formare dipendenti e collaboratori e aspettare che essi interiorizzino le logiche che lo regolano.

Trattando il tema del *business plan*, è stata messa in luce l'importanza di redigere diversi specifici piani per ciascuna area funzionale dello studio professionale. Allo stesso modo, l'IFAC [2011] rivolge ai professionisti la speculare raccomandazione di sviluppare *budget* previsionali settoriali che raccolgano i dati di ciascuna area di attività.

Consideriamo, a titolo esemplificativo, come, all'interno dello studio professionale, la gestione dell'area finanziaria potrebbe essere articolata attraverso la costruzione di un *budget* delle potenzialità di fatturato, di un conto economico previsionale e la stima dei flussi di cassa [IFAC, 2011].

Il primo documento chiarisce a quale reddito lo studio potrebbe mirare se tutte le ore disponibili venissero fatturate. Queste ultime risultano dal prodotto tra le ore lavorate per ciascuna settimana e le settimane effettivamente disponibili nel corso dell'anno (ottenute sottraendo alle 52 settimane annuali quelle dedicate a festività e ferie e quelle non lavorabili per malattia o formazione). Il totale delle ore ottenuto, a cui viene applicato un coefficiente che tenga conto della produttività attesa da ciascuno, viene

finalmente moltiplicato per la tariffa oraria di tutti i professionisti o collaboratori. È fondamentale ribadire che il calcolo del *budget* in questione deve riguardare ogni membro dell'organizzazione che generi utile: se una parte di quest'ultima, composta anche solo da uno o due elementi, venisse esclusa dal calcolo appena descritto, la significatività del *budget* ne risulterebbe gravemente inficiata.

Il *budget* delle potenzialità di fatturato alimenta il reddito del conto economico previsionale. Dopo aver sottratto da quest'ultimo i costi attesi si ottiene una previsione dell'utile netto di studio.

La gestione dell'area finanziaria necessita, infine, che venga prevista la tempistica con la quale i flussi di cassa attinenti a costi e ricavi, e tratti dal documento precedente, manifesteranno i loro effetti sul saldo bancario.

#### ***4.6 Valutare la produttività e la performance***

Nel corso del paragrafo (cap. 3) dedicato alla gestione delle risorse umane all'interno dello studio professionale, ci siamo concentrati sugli aspetti qualitativi di cui è necessario tener conto affinché si possa pervenire ad un giudizio sulla *performance* di professionisti e collaboratori dopo aver compiuto una valutazione della produttività di questi, ottenibile a seguito di considerazioni prettamente quantitative. Proprio queste ultime costituiscono l'oggetto della prima parte della presente sezione, con l'obiettivo di illustrare i calcoli matematici che, consentendo di valutare la produttività, costituiscono la base anche per l'apprezzamento della *performance*.

L'IFAC [2011] suggerisce di ripartire in tre momenti il calcolo della produttività: innanzitutto è necessario misurare il numero di ore standard e stabilire i livelli di efficienza per ogni membro dello staff; in seconda battuta, bisogna focalizzare gli sforzi sulla fissazione delle tariffe applicabili da ciascuno; infine, si calcola il *budget* delle potenzialità di fatturato. Le operazioni relative a questi tre *step* sono state esaminate nel paragrafo precedente. Basti in questo luogo fornire alcune precisazioni al fine di completare il quadro delineato.

Nel determinare le ore standard è importante attenersi ad una stima prudenziale delle stesse; inoltre, il coefficiente che viene applicato per tenere conto dell'efficienza deve essere espressione delle attività non fatturabili che fanno capo a ciascuna posizione

lavorativa (si pensi alla partecipazioni alle riunioni organizzate in studio o agli incontri informali con i clienti).

Per quanto riguarda le tariffe applicate da collaboratori, assistenti e professionisti, è noto come la loro fissazione debba essere ponderata in modo da consentire la mediazione tra molteplici elementi differenti: se da un lato è naturale che un'alta posizione all'interno della gerarchia dello studio e un'ampia esperienza facciano aumentare le tariffe orarie, dall'altro è spesso necessario che le stesse vengano contenute per mantenere una buona posizione all'interno del mercato; inoltre, i dottori commercialisti, gli esperti contabili e i ragionieri sono soggetti alla “disciplina degli onorari, delle indennità e dei criteri di rimborso delle spese per le prestazioni professionali” contenuta nel Decreto Ministeriale n. 169 del 2 settembre 2010.

La scelta di trattare l'argomento del *budget* sia nel paragrafo dedicato alla programmazione organizzativa, sia in questo sulla valutazione delle prestazioni, è motivata dalla volontà di ribadire ancora una volta l'enorme valore che tale strumento, se utilizzato con costanza e attenzione, può garantire allo studio: *ex ante* rende possibile stabilire gli obiettivi di breve termine in funzione delle strategie pensate per il lungo periodo; in più permette di formulare ciclicamente giudizi, in base ai risultati ottenuti, sull'operato dello staff nel suo complesso e, se emergessero discordanze tra le previsioni e la realtà, queste possono essere corrette prima che si trasformino in problemi macroscopici non più controllabili.

La produttività dei collaboratori dovrebbe essere misurata anche in rapporto all'utilizzo di una risorsa tanto preziosa quanto spesso sprecata senza riguardi: il tempo impiegato per svolgere le attività. All'interno dello studio professionale è essenziale che non venga mai meno la consapevolezza di quanto tempo ciascun membro dello staff dedica allo svolgimento delle attività a lui deputate, specificando, con riferimento ad esse, a quale cliente vengono rivolte. È opportuno che le informazioni relative alle tempistiche impiegate siano raccolte in fogli di lavoro, grazie ai quale facilitare sia il monitoraggio dell'efficienza dei collaboratori sia il processo di calcolo al fine di applicare la tariffa ai clienti. Non c'è dubbio che l'introduzione dell'obbligo di compilare i fogli di lavoro sia associata dal personale più al primo aspetto che al secondo: ciò implica spesso, come del resto avviene per tutte le forme di controllo, che lo staff si senta pressato e non colga le potenzialità dello strumento. Questa barriera può

venire superata solo nel momento in cui si diffonda tra tutti, anche attraverso un dialogo sincero e “alla pari”, la consapevolezza dei vantaggi connessi dal concepire il tempo come una risorsa da ottimizzare [Mio, 1991]. La fissazione degli standard temporali non si limita affatto alla semplice applicazione di una formula matematica. Al contrario, si tratta di un compito che necessita di moderazione e buon senso, dal momento che è fondamentale riuscire a bilanciare l’ottimizzazione della risorsa in questione e il mantenimento della serenità dello staff. Il personale che si sentisse eccessivamente sotto pressione, infatti, potrebbe essere messo nella condizione di perseguire un dannoso *trade-off* tra preservare la qualità dei servizi erogati e rispettare i *target* imposti in termini di tempo.

Una volta che i livelli standard di produttività siano stati stabiliti, il focus viene spostato sulla necessità di monitorare l’adesione ad essi. Tale obiettivo si articola in diversi *step* [IFAC, 2011].

La fase iniziale, e anzi preliminare, consiste nel comunicare allo staff i comportamenti che ci si attende da ogni membro. In secondo luogo, è necessario che associati, collaboratori e dipendenti si impegnino a tendere aggiornati, compilandoli quotidianamente, i fogli di lavoro. La fase successiva consiste nel verificare mensilmente, tramite un gestionale, che siano stati rispettati gli standard fissati in merito alle ore produttive. Nell’eventualità in cui da quest’analisi emergessero scostamenti significativi tra standard e consuntivo, si rende necessario impostare un confronto con le persone che li hanno generati. Non deve trattarsi però necessariamente di un incontro a valenza sanzionatoria, ma di uno scambio di opinioni dal quale potrebbe emergere che lo scarto è stato causato dall’aver fissato standard realisticamente non conseguibili. Non resta, infine, che implementare le misure adatte a migliorare la produttività.

Analizziamo ora i sistemi di misurazione e controllo della *performance*, definiti da Simons [2004] come “*routine* e procedure formali basate sulle informazioni che i manager utilizzano per mantenere o modificare le modalità di comportamento dell’organizzazione nello svolgimento delle attività”. Ancora, possiamo affermare che un sistema di controllo della *performance* consiste in diverse misure delle prestazioni in grado di esprimere quantitativamente l’efficacia e l’efficienza di un processo rispetto a obiettivi prefissati [Groen, Van der Belt e Wilderom, 2012].

Arenda e Arellano [2010] considerano i sistemi in questione come uno strumento utile per verificare che le azioni intraprese rispettino quanto stabilito in sede di pianificazione strategica. L'attività di controllo, proprio perché, come abbiamo più volte ripetuto, supera le semplici considerazioni matematiche, richiede un'attenzione particolare che consenta di apprezzarne il valore e comprenderne i reali contenuti.

Groen, Van de Belt e Wilderom [2012] auspicano l'utilizzo di sistemi di misurazione della *performance* anche all'interno di piccoli studi professionali. Una volta implementato il sistema più consono alle caratteristiche dello studio (senza dimenticare l'ovvia quanto incontrovertibile considerazione secondo cui le prestazioni di uno studio sono condizionate dalle persone che vi lavorano [Hitt, Biermant, Shimizu e Kochhar, 2001]), i dipendenti potranno beneficiarne per comprendere dove ricercare un margine di miglioramento.

Greenwood, Deephouse e Li [2007] analizzano il ruolo di controllo della *performance* da un altro punto di vista. Gli autori sostengono che quest'ultima sia condizionata dall'assetto proprietario e organizzativo con cui è strutturato lo studio professionale, dal momento che i soci tendenzialmente mantengono livelli di *performance* superiori rispetto a quelli attesi. Il fenomeno è osservabile particolarmente all'interno degli studi, organizzati in forma di *partnership*, che adottano una struttura di carriera "up or out" la quale prevede una competizione interna tra i giovani professionisti che ambiscono a diventare soci. In realtà così delineate si attiva quindi un processo cui sono associati impegno e *performance* superiori alla media. Sempre con riferimento alla *partnership*, rileva il fatto che il regime di responsabilità illimitata che ad essa si associa induce i soci a fare uso delle risorse in modo oculato. In ultima analisi, non si deve tralasciare il ruolo che può giocare la forma organizzativa adottata. Se la complessità associabile a quest'ultima è particolarmente elevata, a causa di un numero eccessivo di livelli gerarchici o della dispersione geografica degli uffici che compongono la struttura, si assiste ad un aumento di comportamenti opportunistici che rende difficile supervisionare il personale.

Mio [2009] afferma che la scelta del sistema di controllo della *performance* da adottare non può prescindere dalla considerazione delle caratteristiche dello studio professionale. A titolo di esempio, se quest'ultimo si concentra sull'erogazione di servizi poco differenziati e facilmente rintracciabili sul mercato (*commodities*), sarà

necessario implementare meccanismi incentrati sull'efficienza e il controllo dei costi; ancora uno studio che utilizzi procedure sistematiche deve dedicare ingenti sforzi alla valutazione della *performance* a livello di area strategica di affari; infine, se l'esperienza e le competenze costituiscono il fulcro caratterizzante lo studio, la valutazione riguarderà la professionalità del personale: che senso avrebbe, infatti, adottare un metodo di rigido monitoraggio dei costi in un ambito simile?

Simons [2004] individua due forme di sistemi di controllo, di tipo diagnostico e di tipo interattivo. I sistemi diagnostici sono utilizzati come strumenti per comunicare le variabili critiche di *performance* e per monitorare l'applicazione della strategia elaborata; i sistemi interattivi consentono di concentrare l'attenzione dell'organizzazione sulle incertezze strategiche e alimentano l'impulso a modificare le strategie in risposta al divenire del mercato. I sistemi di controllo del primo tipo si basano su informazioni formali utilizzate per monitorare le *performance* ed eventualmente migliorarla se non risultasse in linea con gli standard di risultato stabiliti. La finalità diagnostica può essere applicata a qualsiasi sistema informativo formale se gli obiettivi sono fissabili preventivamente e misurabili a consuntivo, se è possibile misurare lo scarto tra questi due valori e, infine, se le informazioni ottenute alimentano un processo di *feedback* finalizzato a riallineare i risultati ottenuti a quelli previsti.

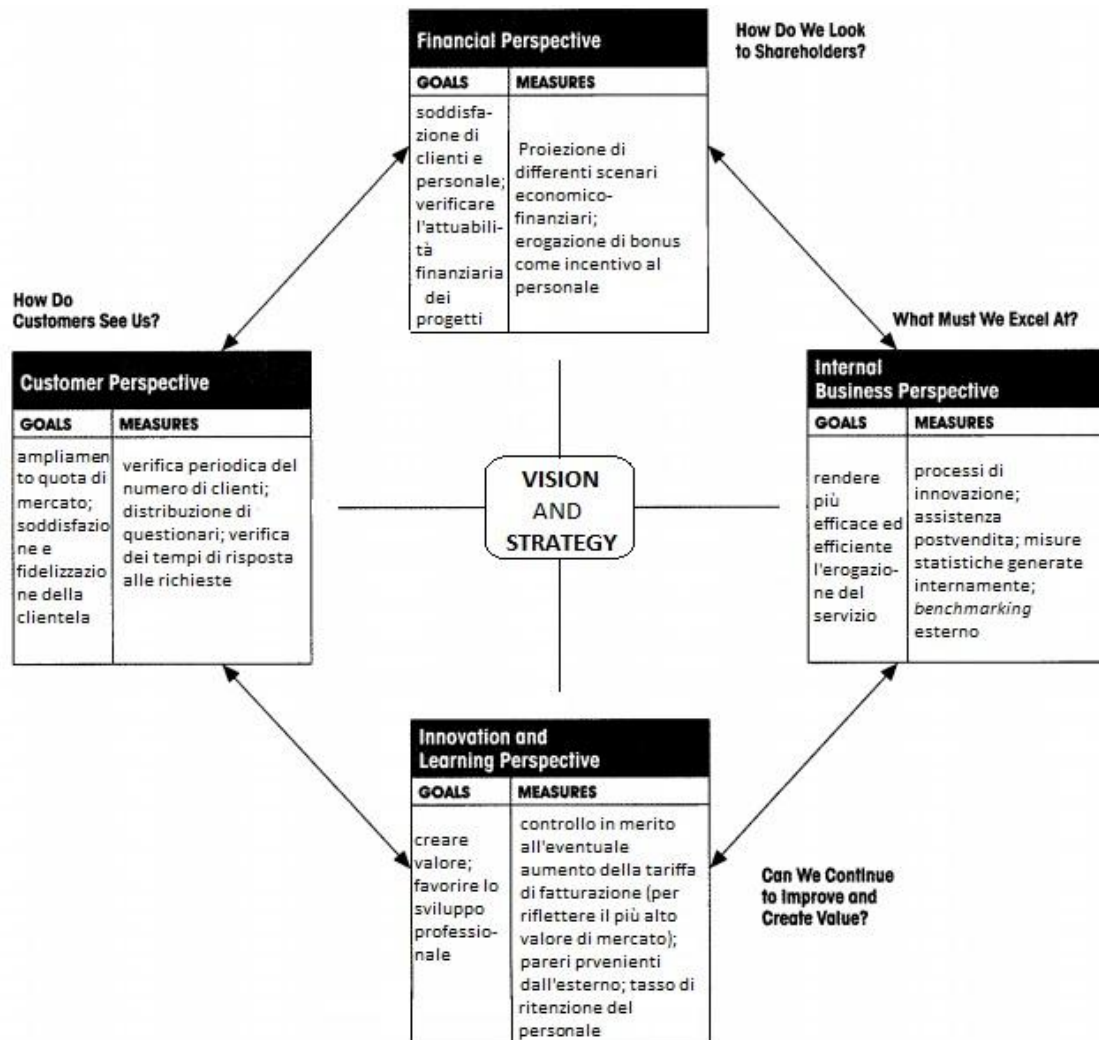
Quasi la totalità dei meccanismi che mirano a monitorare la *performance* possono essere fatti rientrare tra i sistemi di controllo diagnostici, ma, in particolare, ricordiamo:

- il *profit plan*;
- le *balanced scorecard*;
- i sistemi di monitoraggio dei progetti;
- i sistemi di monitoraggio del fatturato/quota del mercato;
- i sistemi di gestione delle risorse umane;
- i sistemi di contabilità a costi standard.

In particolare, la *balanced scorecard* è uno strumento che consente di articolare le strategie di medio-lungo periodo in obiettivi di breve termine, suddividendoli in quattro differenti dimensioni: finanziaria, dei clienti, dei processi interni, di crescita e apprendimento [Kaplan e Norton, 1992]. La sua applicazione nel contesto degli studi professionali risulta particolarmente utile [Sterling, 2007], aiutando a riassumere, anche graficamente, i traguardi da raggiungere con riferimento alle aree elencate. Proviamo ad

immaginare, con l'ausilio dell'immagine seguente come potrebbe essere completato il modello di *balanced scorecard* di Kaplan e Norton in uno studio professionale.

**Figura 2: la *balance scorecard* nello studio professionale**



Fonte: elaborazione propria dal modello di Kaplan e Norton, 1992

I sistemi di controllo diagnostici vengono adottati per un duplice ordine di motivi. Innanzitutto consentono di verificare che la strategia stabilita venga implementata correttamente e ciò è reso possibile grazie all'identificazione delle variabili critiche di *performance* e alla fissazione di obiettivi e meccanismi di *feedback* appropriati. In secondo luogo, i sistemi diagnostici permettono ai professionisti posti al vertice dello studio di focalizzare le verifiche solo su quei determinati aspetti e processi che

rappresentano eccezioni; il controllo viene approfondito solo se da questo primo esame emergono rilevanti irregolarità (“gestione per eccezioni”).

I sistemi di controllo interattivi sono incentrati sull’obiettivo di rendere tutto il personale consapevole riguardo le incertezze strategiche da affrontare. Per fare in modo che ciò accada, i soci al vertice si avvalgono di sistemi informativi formali tramite i quali prendono parte alle decisioni di coloro che occupano un gradino più basso della gerarchia. Tali meccanismi non vengono identificati tramite rigide caratteristiche tecniche, ma si qualificano piuttosto grazie all’utilizzo che ne fanno i professionisti al vertice: se questi ultimi esaminando l’operato dei sottoposti ne ravvisano errori riconducibili ad un scorretto modo di ragionare, si serviranno dei sistemi interattivi per diffondere a livello di tutta l’organizzazione la consapevolezza dello sbaglio e favorire la ricerca di nuove strategie nel tempo.

Al di là del sistema di controllo prescelto, considerando anzi che uno studio professionale potrebbe contemplare la contemporanea presenza di entrambi, bisogna tenere a mente che i meccanismi di misurazione della *performance* devono sempre essere inquadrati in una logica di supporto alle decisioni strategiche.

#### **4.7 Key Performance Indicators (KPIs) e Benchmarking**

Il controllo della *performance* effettuato in ottica strategica, oggetto del precedente paragrafo, non può prescindere dall’introduzione di un sistema di *Key Performance Indicators* (KPIs), definibile come un insieme di indici che monitorano l’andamento della prestazione.

Il CNDCEC [2011] individua quattro caratteristiche che un sistema di indicatori di *performance* deve garantire:

- la chiara definizione degli obiettivi che lo studio intende perseguire in ogni area strategica;
- l’individuazione di opportune modalità di misurazione del grado di raggiungimento degli obiettivi;
- la definizione di target strategici relativi alle modalità di misurazione individuate;

- la pianificazione delle azioni necessarie ai fini del perseguimento degli obiettivi definiti.

Gli indicatori possono essere espressione di grandezze quantitative, qualitative, monetarie e temporali o possono derivare dalla combinazione di queste. Oltre agli indicatori “classici” di efficacia ed efficienza, si pensi ad indicatori di input o output, di scenario e di processo, solo per fare alcuni esempi.

Il governo ottimale di un sistema KPIs, intendendo con ciò anche la selezione degli indicatori via via più rilevanti, magari evitando che a quelli quantitativi sia concesso sistematicamente più risalto rispetto a quelli qualitativi, può essere ottenuto tramite l’implementazione di un software gestionale all’interno dello studio. Inoltre, non si può non notare che gli indicatori possono essere inseriti all’interno della *balanced scorecard* al fine di agevolare la misurabilità delle quattro aree individuate in rapporto ad essa.

Alcuni indicatori possono fornire una misura dei risultati raggiunti in rapporto a quanto previsto dal *budget*, mentre altri possono riguardare livelli standard fissati al di fuori di esso (pensiamo, ad esempio, a soglie di soddisfazione della clientela monitorabili tramite la somministrazione di questionari). Inoltre, all’interno dello studio professionale può essere riservata molta attenzione ad indicatori provenienti da fonti estranee allo stesso [IFAC, 2011]. È il caso del *benchmarking* esterno, confronto sistematico che consente di comparare lo studio in questione con le realtà professionali simili per dimensioni e caratteristiche, allo scopo di migliorare traendo esempio dalle eccellenze nel settore. I raffronti possono essere impostati sulla base di ricerche condotte dallo studio stesso o da società di consulenza: ciò che conta è che si tratti di fonti ufficiali e pubbliche [Vecchiato e Napolitano, 2007]. Il compito dei soci o dei manager consiste nell’analizzare gli scostamenti (in termini di reddito, liquidità, produttività del personale, ecc) tra i valori afferenti il loro studio e i dati medi rilevati dall’analisi: le differenze rappresentano vantaggi da coltivare o criticità che è necessario affrontare in tempi brevi [IFAC, 2011]? In quest’ultimo caso l’osservazione dei punti di forza dei concorrenti può rappresentare uno stimolo a migliorare, sia sul fronte delle *performance* che dei processi di erogazione dei servizi, anche per non vedersi sottrarre irrimediabilmente quote di mercato importanti. In secondo luogo, non bisogna trascurare il fatto che spesso gli sforzi dispiegati per pervenire a soluzioni migliorative riguardo determinate questioni stimolano l’elaborazione di idee innovative

relativamente anche ad altri settori, con la conseguenza che il salto di qualità sarà percepibile non solo a livello di aree isolate, ma in tutto lo studio professionale.

L'applicazione dello strumento in esame non deve essere regolata da rigide cadenze temporali: è, piuttosto, essenziale rintracciare i momenti che, per le novità che implicano o per la loro rilevanza, necessitano dell'ausilio del *benchmarking* per essere adeguatamente gestiti. Si pensi, ad esempio, all'eventualità in cui un responsabile di area percepisca un calo di efficienza o al caso in cui lo studio decida di ingrandirsi.

Alla luce delle potenzialità insite nel *benchmarking*, possiamo affermare che esso consiste in uno dei più utili strumenti di gestione. La sua implementazione diviene anzi vitale negli studi professionali, dal momento che in queste realtà la difficoltà di misurare aspetti intangibili, come la soddisfazione della clientela, va di pari passo con la fondamentale importanza di riuscire a monitorare questi fattori [Gutzeit, 2005].

## **CAPITOLO 5**

### **Lo studio professionale Ardito - Cojutti - Corciulo - Graffi Brunoro - Zilli: un valido esempio di implementazione del controllo di gestione**

#### ***5.1 Introduzione***

I primi quattro capitoli del presente lavoro sono stati elaborati allo scopo di presentare una panoramica teorica riguardante il controllo di gestione negli studi professionali. Questa sezione mira a descrivere un caso empirico che, alla luce delle analisi compiute finora, rappresenta un rilevante esempio in Italia: lo studio professionale Ardito - Cojutti - Corciulo - Graffi Brunoro - Zilli.

Prima di dare il via alla trattazione, è necessario soffermarci su una considerazione fondamentale, scaturita dall'esame di alcune caratteristiche strutturali e professionali dello studio, le cui implicazioni vanno tenute a mente per consentire di comprendere appieno sia i meccanismi e le dinamiche che governano quest'ultimo, sia le ragioni alla base della scelta di trattare tale particolare caso.

Lo studio professionale Ardito - Cojutti - Corciulo - Graffi Brunoro - Zilli è stato fondato nel 1995 a Udine grazie alla collaborazione di cinque soci. Nel corso di quasi due decenni l'organizzazione si è ingrandita, come vedremo, sia a livello di compagine sociale sia dal punto di vista dell'estensione geografica (sono state aperte altre sedi all'interno dei confini regionali e all'estero), fino a raggiungere l'attuale consistente dimensione.

Con specifica attinenza all'attività prestata, emerge come lo studio sia in grado di fornire pressoché tutta la gamma dei servizi tipici della professione dei dottori commercialisti e ciò non grazie alle conoscenze ramificate di ognuno dei soci (abbiamo più volte avuto modo di mettere in guardia nei confronti dei tuttologi), quanto piuttosto al fatto che ogni professionista e collaboratore è depositario di competenze altamente specializzate in un particolare ambito e si coordina con i colleghi per riuscire a fornire una prestazione completa e di alta qualità ai clienti.

La storia dello studio, simile a quella di molte realtà operanti in Italia (relativamente pochi sono infatti gli studi sorti dall'aggregazione di strutture più piccole e nati quindi *ab origine* per operare su ampia scala), la dimensione con cui si presenta sul mercato, notevole, ma non irraggiungibile, e, infine, l'ampia gamma dei servizi offerti fanno sì che lo studio Ardito - Cojutti - Corciulo - Graffi Brunoro - Zilli possa assurgere al ruolo di valido esempio per tutte quelle realtà professionali che, pur operando con caratteristiche simili a quelle esaminate, seppur in scala ridotta, non applicano (per pigrizia o perché ne sovrastimano gli sforzi economici e organizzativi) i sistemi di controllo di gestione. Scopo della trattazione in essere è proprio quello di dimostrare che l'implementazione di questi ultimi non è appannaggio esclusivo degli studi professionali che possono vantare un'organizzazione considerevolmente strutturata o un fatturato superiore alla media: al contrario, vedremo come sforzi relativamente piccoli possano garantire un prezioso salto di qualità anche alle organizzazioni di minori dimensioni.

Relativamente allo studio oggetto di analisi, esamineremo alcuni aspetti rilevanti alla luce di quanto affrontato nella sezione del lavoro di impianto teorico. Al termine della trattazione imposteremo un confronto tra le caratteristiche evidenziate e ciò che si è sostenuto nei precedenti capitoli.

### ***5.2.1 Lo studio: caratteristiche generali***

Lo studio commercialisti Ardito - Cojutti - Corciulo - Graffi Brunoro - Zilli è nato a Udine il 1° luglio 1995 grazie alla cooperazione di cinque professionisti che hanno deciso di fondere le rispettive competenze ed esperienze all'interno di una logica sistemica che permettesse di garantire un servizio completo e di qualità alla clientela. Nel corso degli anni la struttura si è sviluppata e ingrandita fino a comprendere, in data attuale, dodici soci, la maggior parte dei quali ha dato avvio al rapporto con lo studio in qualità di praticanti. In un paio di casi lo studio ha optato per aggregare piccole realtà professionali allo scopo di acquisire preziose competenze specialistiche già formate. Tra questi casi spicca, in particolare, la collaborazione con una collega portatrice di conoscenze ed esperienza nel campo del controllo di gestione aziendale.

Dal punto di vista dell'estensione geografica, lo Studio può operare in una vasta zona all'interno della regione friulana grazie alla presenza di sedi staccate, di dimensioni minori rispetto a quella di Udine, a San Giovanni al Natisone (Ud), Tarvisio (Ud) e Codroipo (Ud). Inoltre, l'esigenza di continuare a seguire clienti importanti i cui *business* si erano sviluppati oltre i confini nazionali, ha determinato lo stabilirsi di alcuni collaboratori all'estero, specificamente a Budapest, Varsavia, Belgrado, Sofia, Ploiesti, Mosca, Banja Luka, in strutture giuridicamente autonome (ma che, tramite la holding Arkimede spa, cui fa capo anche lo studio Ardito - Cojutti - Corciulo - Graffi Brunoro - Zilli, rimangono strettamente connesse a quest'ultimo).

A livello di organico, si contano circa sessanta persone che operano in Italia, distribuiti tra professionisti, collaboratori e dipendenti, mentre un nucleo altrettanto numeroso è impiegato all'estero. Naturalmente l'obiettivo di ingrandirsi ulteriormente è sempre presente tra le priorità dello Studio. A tal fine, quest'ultimo ha affrontato nel corso degli anni sfide importanti, quali l'assunzione di personale talentuoso anche in momenti in cui non c'era la necessità di arricchire l'organico o il reclutamento di figure che, pur provenendo da esperienze lavorative totalmente dissimili a quella dello studio, apparivano come dotate delle caratteristiche necessarie ad assolvere specifici compiti.

### ***5.2.2 I soci: parità di trattamento e specializzazione professionale***

Con attinenza alla configurazione organizzativa e alla forma di *governance* adottate, possiamo affermare che lo studio fonda la propria esistenza e la crescita costante che lo caratterizza sul rispetto di un modello di associazione "pura", così come previsto dalla *Partner Partnership* descritta da Greenwood, Hinings e Brown [1990]. Tale aspetto implica, principalmente, l'uguaglianza di trattamento dei soci sia dal punto di vista formale che sostanziale: in tal modo ai professionisti fondatori non vengono concessi trattamenti privilegiati né a livello economico né di altra natura.

Il ruolo che i soci rivestono all'interno dello studio assume un'importanza fondamentale per comprendere la filosofia che anima quest'ultimo e che ha contribuito, senza dubbio, al successo che esso può vantare (non dimentichiamo che ci troviamo di fronte a una delle realtà maggiormente dinamiche e strutturate del nord-est del nostro Paese). Analizziamo in particolare i meccanismi secondo i quali le attività svolte da

ciascun professionista si integrano tra loro per garantire l'erogazione di un servizio completo e di elevata qualità. Già nel corso dell'introduzione abbiamo sottolineato come un indubbio vantaggio competitivo dello Studio debba essere ricercato nelle competenze altamente specializzate (ed in ciò si ritrova un elemento di comunanza con la *Managerial Professional Business*, così come descritta da Cooper, Hinings, Greenwood e Brown [1996]), e rese tali dall'esperienza e da un'attività di formazione continua, che ogni professionista riserva agli incarichi che gli vengono affidati. Tale aspetto va indagato riflettendo su un triplice ordine di implicazioni.

Innanzitutto si comprende come, all'interno di un'organizzazione che stimola ognuno ad approfondire e coltivare le conoscenze attinenti ad un determinato settore, i soci e i collaboratori possono beneficiare della fortunata opportunità di dedicare il massimo impegno ai rami disciplinari nei confronti di quali dimostrano più attitudine o passione. Il potere motivazionale insito in un simile sistema è facilmente intuibile e rappresenta certamente uno stimolo a lavorare in un'organizzazione grandemente strutturata piuttosto che in una realtà di piccole dimensioni all'interno delle quali, giocoforza, occorre spesso occuparsi di attività differenti senza poter dedicare il necessario approfondimento a ciascuna di esse.

In seconda battuta, emerge come il meccanismo appena descritto operi da deterrente allo svilupparsi di individualismi che mal si concilierebbero con la logica sistemica di cui lo Studio vuol essere garante: i professionisti devono svolgere gli incarichi loro affidati non spinti dalla prospettiva di un futuro beneficio personale, ma animati dal desiderio di assicurare il successo alla struttura organica di cui fanno parte, lo Studio appunto. L'intento così descritto emerge chiaramente dalla lettura dell'art.12 dell'atto costitutivo: "L'incarico professionale si intende assunto dallo Studio anche se conferito al singolo Socio purché nell'ambito dello Studio Associato stesso. L'incarico verrà svolto in prima persona dai professionisti Soci in considerazione delle specifiche competenze professionali".

In ultima analisi, vediamo come le competenze specifiche di ognuno si coordinino per massimizzare la soddisfazione della clientela. Lo Studio adotta il principio "*one-stop shop*" secondo cui si cerca di fornire ai clienti un'assistenza completa sotto ogni aspetto attinente la gestione di un'attività economica, con una conseguente soddisfazione della clientela pari a quella riscontrabile nel *global professional network*

[Brock e Powell, 2005]. La presenza di professionisti con specifiche competenze nell'area della consulenza, in quella tributaria o giudiziaria, solo per citare alcuni esempi, e il lavoro in team per coordinare queste ultime fanno sì che le problematiche possano essere osservate in modo più completo e risolte più efficacemente ed efficientemente di quanto potrebbe avvenire se il cliente impostasse il confronto con un unico professionista.

Si potrebbe essere indotti a credere che lo Studio, incentivando lo sviluppo di competenze settoriali, impedisca l'acquisizione di una visione a tutto tondo che un professionista dovrebbe possedere, al di là del ramo disciplinare nell'ambito del quale egli si è specializzato. Per prevenire un simile rischio, lo Studio ha pianificato di affidare nel tempo le tre sedi staccate in Friuli Venezia-Giulia a giovani soci, o aspiranti tali, allo scopo di poter offrire loro un'esperienza di formazione a tutto tondo, nell'ambito della quale il rapporto con la clientela non sia limitato (e perciò limitante), ma travalichi i confini della specializzazione di cui il socio è portatore per giungere a comprendere problematiche complesse e variegate [Graffi Brunoro, 2011]. In definitiva, possiamo affermare che lo studio persegue la specializzazione, ma non vuole rinunciare a figure specializzate in interdisciplinarietà.

Un altro aspetto da sottolineare relativamente alla formazione dei giovani soci riguarda il fatto che, per un certo periodo, vengono loro affidati incarichi "base", quali, ad esempio, quelli relativi alla tenuta della contabilità di piccolissime imprese. Tale fase deve essere considerata alla stregua di un percorso didattico finalizzato all'ottenimento non solo di un'adeguata preparazione professionale, ma anche della consapevolezza che l'aspetto relazionale gioca spesso un ruolo fondamentale nel rapporto con il cliente e, come tale, va gestito con cura.

Il vantaggio competitivo che differenzia lo studio Ardito - Cojutti - Corciulo - Graffi Brunoro - Zilli dai principali concorrenti risiede negli aspetti poc'anzi indagati e il cui fulcro è costituito dall'abilità di riuscire ad offrire una vastissima gamma di servizi mantenendo la massima specializzazione e professionalità nell'erogazione di ciascuno di essi. Per avere una dimensione della completezza delle prestazioni d'opera erogate, si osservino le aree strategiche d'affari grazie alle quali si articola l'attività di studio:

- consulenza;
- auditing;

- area giudiziaria;
- bilanci;
- contabilità-servizi;
- paghe;
- contenzioso;
- internazionale;
- consulenza di direzione;
- consulenza straordinaria.

La vastità dei servizi offerti e dei compiti gestiti, e la volontà di far sì che tale situazione perduri nel tempo, implica che lo Studio non percepisca il bisogno di formulare una mappa di posizionamento strategico a cui attenersi.

Un altro aspetto importante da mettere in rilievo attiene alla dimensione etica che guida tutte le attività svolte dallo Studio. Sebbene non possa essere definito un vero vantaggio competitivo, siamo di fronte ad un indubbio punto di forza, dal momento che la clientela ha la sensazione di trovarsi di fronte ad un'organizzazione solida ed affidabile. In particolare, è necessario specificare che i soci rinunciano tassativamente all'incarico ogniqualvolta si presentino potenziali conflitti di interesse.

L'affidabilità che i clienti percepiscono rivolgendosi allo Studio è testimoniata dal fatto che, nonostante una normale rotazione, parecchi rimangono i casi di privati e società che continuano a far parte del parco clienti dello Studio da molti anni.

Una circostanza a prima vista curiosa (ma, a ben pensare, piuttosto intuitiva), attinente il rapporto tra i clienti e i professionisti, riguarda la corrispondenza anagrafica che spesso si osserva intercorrere tra le due categorie di soggetti: un giovane imprenditore attribuisce più valore alla prestazione ricevuta se la stessa è affidata a un giovane professionista. L'aumento della compagine sociale cui lo Studio mira è da leggersi appunto anche come volontà di formare giovani soci che si occuperanno dei clienti del domani.

Proprio la costante attenzione al futuro, facendo sì che le energie non vengano totalmente assorbite dalla soluzione delle problematiche contingenti, rivela lo scopo ultimo dello studio Ardito - Cojutti - Corciulo - Graffi Brunoro - Zilli: far sopravvivere l'organizzazione ai singoli soci che la compongono. Tale aspetto interessante, e senza

dubbio innovativo, emerge anche dalla lettura di una clausola, riportata nello statuto, secondo cui i soci non possono trasferire la propria quota ai figli.

### ***5.2.3 La ripartizione degli utili: il “criterio delle fette di torta”***

Il ruolo unitario dello Studio, concepito come entità autonoma rispetto alle persone che vi lavorano, e il raggiungimento del successo di quest'ultimo come obiettivo primo dell'agire dei soci emergono ancor più chiaramente dall'analisi delle modalità con cui vengono annualmente ripartiti gli utili tra i soci. Sebbene il valore dei compensi relativi alle prestazioni siano stabiliti dal professionista erogante, in accordo con il Direttivo, sulla base della tariffa da lui applicabile, il risultato economico fa capo allo Studio, a nome del quale vengono fatturati gli onorari; in modo del tutto speculare, anche i costi sono di pertinenza dello stesso. Dal momento che abbiamo precedentemente evidenziato la parità che contraddistingue il trattamento di ciascun socio, risulta quasi superfluo specificare che non vengono fissate quote prestabilite di partecipazione agli utili.

Il metodo di ripartizione che andremo ad illustrare si basa sul fondamentale presupposto secondo cui ciascun socio debba beneficiare di una quota del risultato economico che rispecchi il contributo fornito, in senso lato, al buon andamento dello Studio. In tale circostanza non si può non ravvisare una delle caratteristiche fondamentali del *Managerial Professional Business* [Cooper, Hinings, Greenwood e Brown, 1996]. In aggiunta, la distribuzione deve avvenire rispettando alcuni vincoli di carattere generale, rappresentati, da un lato, dall'esigenza di garantire ai soci un reddito minimo e una quota rappresentativa del rischio personale e penale connesso all'erogazione di alcune prestazioni e, dall'altro, dalla necessità dello Studio di mantenere riserve patrimoniali adeguate al sostenimento dei rischi patrimoniali. In ultimo luogo, ai soci cui va attribuito il merito di aver gestito particolari operazioni professionali (definite tali in base ad una soglia di fatturato e marginalità precedentemente stabiliti) verranno assegnate delle quote *ad personam*.

Tenuto conto delle precisazioni appena illustrate, l'importo relativo all'utile generato viene distribuito secondo il metodo denominato “criterio delle fette di torta”. In accordo con esso, ciascun socio, in forma anonima, esprime la propria opinione riguardo le

quote secondo cui dovrebbe essere ripartito l'utile, come compare in data 30 aprile, tra tutti i soci, sé compreso.

Il contributo che ogni socio apporta al successo dello Studio, e che deve costituire, come abbiamo affermato, il criterio base per la determinazione della quota assegnatagli, deve essere valutato sulla base di diversi aspetti. Più specificamente viene assegnato un voto da 1 a 4 riguardo le seguenti aree di valutazione:

- Capacità professionali, logiche e di giudizio: attiene al possesso e allo sfruttamento, relativamente al proprio ambito di specializzazione, di conoscenze ed esperienze adeguate a risolvere i problemi proposti dalla clientela; a quest'area deve essere ascritta anche l'abilità di adottare una visione olistica e di individuare il cuore della questione allo scopo di elaborare soluzioni lineari che consentano di mettere in luce i rapporti causa-effetto; infine, quest'area di giudizio serve a valutare la propensione ad esprimersi in modo chiaro, anche in riferimento alla redazione di documenti complessi. A titolo di esempio, basti considerare che un professionista a cui viene assegnato voto 4 si dimostra perfettamente in grado di gestire la relazione con il cliente senza bisogno di alcun supporto da parte dei colleghi (è lui, anzi, che propone soluzioni innovative). Egli è inoltre in grado di autodeterminare le proprie linee di azione e la propria crescita professionale nel rispetto delle strategie dello studio.
- Propensione commerciale - pubbliche relazioni: relativamente a quest'area si effettua un giudizio riguardante il patrimonio di relazioni personali che il socio detiene e riesce a sfruttare per arricchire il parco clienti dello studio, ottenendo margini positivi. Il professionista viene osservato per quanto riguarda la capacità di sfruttare la propria influenza per proporre al cliente soluzioni che, rispettando i dettami etici cui abbiamo fatto cenno, massimizzino il vantaggio dello studio. Deve essere diffusa, infine, la buona immagine di quest'ultimo. Un socio che appartenga al 4° livello di voto gestisce in modo apprezzabile il rapporto con il cliente, dal punto di vista sia della durata della relazione che della marginalità e solvibilità garantita.
- Capacità di organizzazione e realizzativa personale: riguarda l'abilità dimostrata nel saper programmare il proprio lavoro, tenendo conto anche del rispetto delle tempistiche relative a funzioni propedeutiche allo svolgimento di determinati

compiti da parte dei colleghi (che vengono a rappresentare i “clienti interni”). In seconda battuta è fondamentale agire in modo efficiente, soppesando il rilievo e il valore che ciascuna questione via via assume. Il massimo voto va attribuito al professionista che dimostri di saper programmare efficacemente e efficientemente le proprie attività anche in presenza di criticità contingenti (un picco di lavoro, ad esempio), non rinunciando alla flessibilità e tentando di cogliere le opportunità; è particolarmente lodevole il *modus operandi* di chi concepisce come unitari gli obiettivi propri e quelli dello studio, traendo soddisfazione solo dalla realizzazione di entrambi.

- Capacità organizzativa e realizzativa del gruppo e di delega: relativamente a tale campo si apprezza l'equilibrio nel dispensare e ricevere consigli e suggerimenti; emerge l'importanza di saper lavorare con persone diverse e di servirsi in modo sapiente dello strumento della delega. I soci che vengono valutati più positivamente si identificano con coloro che, beneficiando di una visione ampia riguardo i processi organizzativi e dimostrando doti manageriali, riescono a pianificare le conseguenze delle attività organizzative e a progettare il lavoro altrui in situazioni critiche;
- Spirito di iniziativa: la presenza di tale dote deve essere giudicata in rapporto all'atteggiamento propositivo che spinge ad intraprendere azioni ed elaborare soluzioni migliorative; in tale ambito si apprezza la tenacia nel perseguire i progetti intrapresi, anche se si dovessero presentare delle difficoltà. Lo spirito dinamico viene osservato anche in rapporto all'individuazione e al reclutamento di personale particolarmente talentuoso. I professionisti più meritevoli in questo campo si assumono i rischi delle proposte da essi avanzate; in più, sanno affrontare con decisionismo situazioni incerte che rischierebbero di provocare rallentamenti; in ultima analisi, relativamente all'assunzione di personale, dimostrano attitudine alla guida e alla formazione.
- Disponibilità e flessibilità: queste due doti fanno riferimento alla capacità di mutare i propri comportamenti, sopportando anche qualche sacrificio, per rispondere ai cambiamenti che vengono introdotti a livello di organizzazione. Quest'ultima risente, naturalmente, del dinamismo dell'ambiente esterno e la sfida con cui i professionisti devono interfacciarsi consiste nel saper cogliere in

ogni occasione opportunità di arricchimento, sfruttando le proprie abilità per pianificare in modo ottimale le attività proprie e di terzi. Il professionista cui viene assegnato il massimo dei voti si distingue, tra l'altro, per la ricerca dell'arricchimento professionale anche attraverso canali alternativi rispetto a quelli tradizionali.

- Autocontrollo - fiducia in sé - assertività: il giudizio concernente tali aspetti deve essere formulato, in primo luogo, in base ai comportamenti tenuti in situazioni di stress e tensione emotiva, quando cioè è particolarmente apprezzabile riuscire ad evitare conflittualità che assorbirebbero energie preziose e svierebbero dalla ricerca di soluzioni; in seconda battuta quest'area di valutazione si concentra sulla capacità, per il cui ottenimento è imprescindibile il saper ascoltare, di cogliere gli aspetti emotivi che condizionano colleghi e clienti. Il voto 4 va attribuito al professionista che riesca a far emergere il conflitto come una fase necessaria al perseguimento della negoziazione continua tra gli individui singolarmente considerati e tra questi e lo studio.
- *Commitment*: deve essere considerato in senso lato, essendo finalizzato sia allo sviluppo del senso di appartenenza allo studio sia all'ottenimento del successo di quest'ultimo. È valutato massimamente l'impegno del professionista che non anteponga le proprie priorità a quelle dello studio, ma anzi percepisca entrambe come unitarie. Il socio così orientato ha a cuore lo sviluppo e la diffusione di una cultura condivisa e, per raggiungere lo scopo, organizza momenti di incontro extra lavorativi durante i quali favorire il senso di appartenenza a tutti i livelli dello studio.

Dalle valutazioni, riguardanti i fattori appena esaminati, che ciascun socio attribuisce a sé e ai colleghi, derivano automaticamente le quote di utili spettanti ad ognuno, le "fette di torta" appunto. Infine, queste ultime vengono riviste e aggiustate per tener conto di elementi di difficile espressione numerica, legati, ad esempio alla sensibilità personale: si ottengono così i valori effettivi. Le schede compilate vengono raccolte e per ciascun socio verrà determinato l'importo medio attribuitogli con le varie schede.

Focalizziamo l'attenzione su due implicazioni strettamente connesse al criterio in esame. In primo luogo, emerge con evidenza la profonda equità cui quest'ultimo consente di pervenire: di fronte alla valorizzazione dei meriti dimostrati e dei risultati

effettivamente ottenuti, i privilegi connessi al prestigio, all'autorevolezza o all'età dei soci passano in secondo piano, o vengono totalmente trascurati. Una seconda riflessione riguarda il fatto che il "criterio delle fette di torta" può essere implementato solo in un ambiente nel quale viga una profonda fiducia interpersonale che, a sua volta, trae nutrimento dall'onesto utilizzo del metodo: si sviluppa in tal modo un circolo virtuoso grazie al quale, aboliti i comportamenti egoistici e gli individualismi, si diffondono i valori e la cultura di studio.

#### ***5.2.4 Aree strategiche d'affari***

Analizzando il controllo di gestione da un punto di vista teorico, abbiamo introdotto il concetto di area strategica di affari, definendola come un sottosistema aziendale emergente dalla duplice individuazione dei servizi erogati e dei clienti cui sono rivolti. Lo studio oggetto del presente capitolo mira a fornire pressoché tutti i servizi attinenti la professione dei commercialisti, come abbiamo già avuto modo di osservare. Relativamente alla seconda dimensione, va innanzitutto osservata la grande dispersione geografica della clientela; inoltre, quest'ultima si presenta estremamente frazionata, sia in termini di fatturato che di margine. Ciò implica che non vi siano clienti, singolarmente considerati, che possano causare situazioni di dipendenza dello studio. Precedentemente sono state elencate le ASA secondo le quali si struttura l'attività dello stesso: vediamo ora le modalità grazie alle quali è assicurata un'efficace ed efficiente gestione delle aree. Prima di analizzare maggiormente in dettaglio gli aspetti attinenti quest'ultima, occorre specificare che la "compartimentalizzazione" rappresenta uno strumento per garantire il buon andamento dello studio e non un fine a sé stante.

Al termine di ciascun anno viene redatto un "Riesame sistema di gestione per la qualità" all'interno del quale, tra l'altro, trova spazio un'analisi quantitativa e quantitativa degli aspetti attinenti ciascuna area per il periodo considerato. Innanzitutto viene calcolata la percentuale di ore dedicata a ciascuna ASA rispetto al totale delle ore lavorate e si effettua un confronto tra il dato così ottenuto e quelli analoghi riferibili ai tre esercizi precedenti. In secondo luogo, viene indagata la possibilità di migliorare l'efficienza relativamente a ciascuna area e, allo scopo, vengono eventualmente fissati indicatori di miglioramento sui quali basarsi durante l'esercizio successivo. Nel caso in

cui si riscontrasse la necessità di predisporre una riorganizzazione dell'ASA, è in questa sede che vengono proposti gli interventi utili al raggiungimento dello scopo. Pensiamo, ad esempio, all'introduzione di modelli standardizzati per rendere più efficiente il trattamento di situazioni che si ripropongono con una certa frequenza, o all'adozione di logiche manageriali che consentano di pervenire a meccanismi di razionalizzazione; inoltre, può essere utili concepire sistemi di valorizzazione delle aree che garantiscono notevole visibilità.

Sempre con cadenza annuale, ciascun responsabile di ASA deve redigere una relazione che metta in luce i principali aspetti attinenti l'andamento dell'area nel corso dell'esercizio. Il resoconto riassume, in primo luogo, le caratteristiche, sia professionali che umane, che identificano ciascun dipendente che opera a servizio dell'area, anche alla luce degli incarichi e delle responsabilità che sarà opportuno affidare ad ognuno nei dodici mesi successivi. Sempre relativamente alle risorse umane, il responsabile di area propone gli scatti contrattuali e i premi che è opportuno attribuire, tenendo anche conto delle decisioni assunte in merito alla fine dell'esercizio precedente. Uno spazio descrive il portafoglio di servizi che sono stati erogati negli ultimi dodici mesi. L'attenzione viene poi focalizzata sulle innovazioni di prodotto/servizio o di processo utilizzate o da utilizzarsi durante l'anno successivo. La redazione della sezione in esame suggerisce alcune considerazioni. La portata delle innovazioni che trovano qui espressione è particolarmente vasta, spaziando dalla considerazione dei nuovi prodotti che potrebbero essere offerti per fronteggiare il dinamismo che coinvolge la professione, anche in ambito legale, proponendo poi eventuali cambiamenti logistici, e giungendo a indicare corsi di formazione per i dipendenti. Una così vasta e costante attenzione alle opportunità connesse all'introduzione di meccanismi innovativi aiuta a comprendere lo spirito proattivo e imprenditoriale che caratterizza lo studio Ardito - Cojutti - Corciulo - Graffi Brunoro - Zilli. Ad un atteggiamento di attesa passiva del momento opportuno per introdurre novità (che dovrebbero, a questo punto, essere più opportunamente definiti "adeguamenti") si sostituisce la filosofia della ricerca costante delle occasioni che consentano di mettere in atto innovazioni mirate ad un continuo miglioramento qualitativo e quantitativo. L'analisi si conclude con alcune riflessioni relative al fatturato e alla marginalità di area, evidenziando eventuali possibilità di miglioramento.

Relativamente a ciascuna area, viene redatto uno specifico conto economico. Analizziamo i risultati intermedi che vengono individuati, prima di giungere alla formazione dell'utile, attraverso lo schema seguente, grazie al quale sarà anche possibile impostare un confronto rispetto a quanto avevamo assunto nel capitolo ad impianto teorico dedicato all'argomento.

### **Conto Economico di ASA con evidenziazione dei risultati intermedi**

Ricavi

- Costi variabili diretti (costo diretto del lavoro)

#### **Primo margine di contribuzione**

- Costi indiretti del lavoro

#### **Margine primo**

- Costi di struttura

(energia, telefono, software, spese di rappresentanza, imposte, ecc)

#### **Margine operativo lordo**

- Ammortamenti

#### **Risultato economico operativo**

- Proventi e oneri finanziari

#### **Risultato economico ordinario**

- Componenti straordinarie

#### **Risultato economico**

Ai ricavi di competenza viene sottratto il costo del lavoro diretto al fine di ottenere il margine primo lordo. Ciò risulta perfettamente in linea con quanto era stato prescritto nel corso della precedente trattazione. L'uguaglianza tra i due conti economici si limita però a questo risultato. Lo schema riportato in quella sede, infatti, suggeriva di sottrarre, a questo punto, i costi fissi diretti, per giungere al secondo margine di contribuzione e comprendere l'apporto di ciascuna ASA alla redditività dello studio. Tale metodologia, adottando l'impostazione del *direct costing* [Bubbio 2007; CNDCEC, 2011; Mio, 1991] preclude la possibilità di imputare, tramite criteri di attribuzione che sarebbero necessariamente soggettivi, i costi generali e comuni alle singole aree: questi ultimi

devono fare capo direttamente allo studio. Osservando lo schema appena sopra riportato, notiamo che al primo margine di contribuzione vengono sottratti i costi indiretti del lavoro; successivamente, generando via via risultati intermedi, sono imputati alle ASA costi di struttura, ammortamenti, proventi e oneri finanziari e componenti straordinarie. Certamente il meccanismo di ribaltamento dei costi che emerge dallo schema si configura come un tentativo di attribuire alle singole ASA anche i costi fissi, ritenendo che anche questi ultimi, di importo sostanzioso, debbano concorrere alla determinazione della redditività di area. Alla luce di quanto sostenuto precedentemente, ci troviamo palesemente di fronte ad un'impostazione che valorizza il metodo del *full costing*. Pur nella consapevolezza che quest'ultimo introduce un'ineliminabile soggettività, lo studio ha cercato di ripartire i costi generali tra le varie aree strategiche d'affari: si è convenuto che il criterio più affidabile fosse costituito dall'imputazione sulla base della percentuale delle ore lavorate in ciascuna area.

### ***5.2.5 I costi per decidere: il costo del lavoro per addetto***

La questione relativa alla ripartizione dei costi di struttura, e all'utilizzo quindi del metodo del costo pieno, non deve essere ascritta solamente al contesto delle aree strategiche d'affari, ma emerge anche relativamente al calcolo del costo del lavoro per addetto. Analizziamo i passaggi che consentono allo studio di pervenire a quest'ultimo dato e concentriamoci sulle finalità previsionali connesse allo stesso. Per rendere più chiara e intuitiva la trattazione ci serviremo di alcuni numeri, specificando che si tratta di dati puramente casuali.

Si procede innanzitutto stimando il costo aziendale di ciascun professionista relativamente all'anno in corso, non, come sarebbe prassi diffusa, calcolando il compenso che verrebbe attribuito ad ognuno se lavorasse altrove, ma basandosi sulla ripartizione dell'utile relativa all'esercizio precedente (che assumiamo essere pari a Euro 60.000). La cifra risultante deve essere divisa per il totale delle ore lavorate, fatturabili e non, da ognuno (per il nostro professionista pari a 1500): si ottiene così il costo orario del lavoro diretto (Euro 40). Quest'ultimo deve essere moltiplicato per le ore non fatturabili (supposte pari a 500) attribuibili a ciascuno allo scopo di ottenere il costo del lavoro indiretto (Euro 20.000), la quota oraria del quale viene calcolata

ripartendolo tra le ore fatturabili (Euro 20.000 : 1000 = Euro 20). A questo punto deve essere computata la quota oraria dei costi di struttura, ultimo elemento rientrante nel calcolo del costo totale: il totale dei costi di struttura (che supponiamo essere pari a 500.000) deve essere suddiviso tra il totale delle ore fatturabili da tutti i professionisti (assumiamo 30.000). Si comprende così come la quota dei costi di struttura facente capo ad ogni professionista risulti identica (Euro 16,67). Sommando il costo orario del lavoro diretto, la quota oraria del costo del lavoro indiretto e la quota oraria dei costi di struttura si giunge finalmente a determinare il costo del lavoro per ciascun addetto. Al professionista protagonista dell'esempio sarà imputato un costo del lavoro pari a:

$$40 + 20 + 16,67 = \text{Euro } 76,67$$

Abbiamo in precedenza affermato che il dato così calcolato, oltre a soddisfare esigenze conoscitive connesse all'esercizio in corso, presenta anche una valenza previsionale. In base ad esso, infatti, viene determinato (non in modo rigorosamente matematico) il costo del lavoro relativo all'anno successivo. Quest'ultimo dato, a sua volta, serve per prevedere (o meglio per proporre l'obiettivo di raggiungere) la tariffa fatturabile durante i dodici mesi successivi, supponendo di mantenere pressoché invariato, rispetto all'esercizio in corso, il rapporto che lega il costo del lavoro per addetto alla tariffa applicata.

Un aspetto particolarmente interessante riguarda il monitoraggio che lo studio annualmente rivolge alla percentuale di fatturabilità delle ore complessivamente lavorate. Nel già citato documento "Riesame sistema di gestione per la qualità" la variazione (auspicabilmente positiva) della percentuale in questione viene indagata in rapporto a tutte le attività (assistenza post vendita, pubbliche relazioni, organizzazione, fatturazione, contabilità interna, paghe interne) che non generano fatturato. Inoltre, il controllo viene effettuato anche in capo alle singole personalità dello studio: un aumento della percentuale delle ore fatturabili è infatti un evento sicuramente positivo, ma diventa ancora più apprezzabile se non deriva da un'ottimizzazione solo settoriale, ma, di converso, si configura come un impegno condiviso.

### **5.2.6 Il budget**

Valore tradizionalmente previsionale viene attribuito anche allo strumento del *budget* [Castellazzi, Auletta, Basilico, 2005; Bergamin Barbato, 1997; IFAC, 2011]. Nonostante lo studio Ardito - Cojutti - Corciulo - Graffi Brunoro - Zilli non se ne serva in modo significativo, qualche considerazione risulta d'obbligo. Il *budget* relativo ad un esercizio viene redatto sulla base dei dati emergenti dal periodo precedente. Ogni tre mesi la situazione attuale è oggetto di un duplice confronto, con i dati attinenti allo stesso trimestre dei due periodi precedenti, da un lato, e con quanto previsto dal *budget*, dall'altro. Emerge, inoltre, come lo strumento in questione abbia negli anni sempre assunto natura estremamente prudentiale, dal momento che i risultati a consuntivo si sono, nella totalità dei casi, dimostrati superiori rispetto a quanto era stato previsto.

### **5.2.7 Gli indici; gli obiettivi e gli indicatori**

Uno degli aspetti che maggiormente colpisce relativamente all'attività di controllo di gestione svolta nello studio Ardito - Cojutti - Corciulo - Graffi Brunoro - Zilli riguarda l'ampio e sapiente uso di indici e indicatori patrimoniali, finanziari ed economici che consentono un monitoraggio continuo di quel percorso di crescita che rappresenta l'obiettivo primo dello studio e che necessita di costanti investimenti in risorse, soprattutto umane. L'importanza cruciale rivestita dall'utilizzo di un valido sistema di indicatori è sottolineata dal CNDCEC [2011]. Tali indicatori sono tanto più validi quanto più sono concepiti sulla base delle caratteristiche dello studio [Mio, 1991].

Per fornire qualche esempio, sul fronte patrimoniale e finanziario si persegue di anno in anno il miglioramento degli indici, di copertura delle immobilizzazioni e di copertura globale: tale controllo mira a verificare che le immobilizzazioni non vengano finanziate con debito a breve termine, al fine di evitare un'esposizione eccessiva ad eventuali richieste di rientro. Sempre sul fronte patrimoniale vengono esaminati gli indici di indebitamento e di copertura degli oneri finanziari. Per poter garantire che i valori di questi ultimi si mantengano entro un *range* accettabile, lo studio cerca di privilegiare attività che assicurino fatturato poco volatile e una soddisfacente marginalità (come, ad esempio, il servizio di consulenza), a quelle cui sono tradizionalmente connessi fatturato volatile e bassa marginalità (si pensi alle attività in ambito giudiziario).

Se lo studio protagonista del nostro caso si distingue certamente per il monitoraggio di indici che, seppur usualmente svolto all'interno delle imprese, non rappresenta certo la norma in ambito professionale, vi è un altro aspetto che colpisce profondamente per l'innovatività che vi è correlata. All'inizio di ciascun esercizio vengono stabiliti alcuni obiettivi, o sub-obiettivi se il progetto è di lungo respiro, da raggiungere entro la fine dello stesso; a tali traguardi vengono associati degli indicatori, spesso tutt'altro che convenzionali, che consentono di monitorare l'andamento delle attività e del business. Alla fine di ciascun anno, o all'inizio di quello successivo, infine, viene analizzato in dettaglio se e in quale misura si siano realizzati i piani previsti. Ad esempio, relativamente allo scopo di migliorare i servizi offerti alla clientela o di consentire al personale di esprimere considerazioni di diversa natura, vengono distribuiti dei questionari che indagano la soddisfazione di entrambe le parti sotto diversi punti di vista (competenza e capacità di ascolto dei professionisti e questioni legate alla logistica per i clienti; serenità nell'ambiente di lavoro, sviluppo delle conoscenze, valorizzazione delle attitudini e ascolto da parte dei superiori per quanto concerne il personale). Ancora, potrebbe essere fissato l'obiettivo di definire la pianificazione strategica relativamente al decennio seguente. Così, un indicatore di cui lo studio si serve per monitorare il raggiungimento di detto scopo è rappresentato dal numero di riunioni che si sono svolte sfruttando il metodo del *brainstorming* e dalla quantità e qualità di idee e proposte emerse in quelle sedi. Inoltre, relativamente all'obiettivo, certo di ampio respiro, di implementare un progetto di crescita aziendale, al termine di ciascun anno si verifica il numero di sedi che sono state aperte o il numero di contatti che si sono avviati per ottenere acquisizioni o *partnership*. Con specifica attinenza alla gestione della qualità, il miglioramento costante di quest'ultima viene monitorato attraverso un gran numero di indicatori, molti dei quali connessi all'utilizzo del gestionale di cui tratteremo in seguito: così, accanto al numero di "non conformità" segnalate da quest'ultimo, utili per comprendere in quali campi è più urgente attuare politiche di perfezionamento, magari comprendenti corsi di formazione, un altro indicatore può consistere nel numero di bilanci depositati una settimana prima della scadenza.

Alla fine dell'esercizio saranno elaborati specifici piani di miglioramento riguardo gli obiettivi il cui raggiungimento non possa dirsi completato.

### **5.2.8 I processi decisionali**

Analizziamo ora brevemente i momenti e le persone deputate all'assunzione delle decisioni all'interno dello studio. A livello di *governance* è stato istituito un comitato esecutivo-direttivo (simile a quello incontrato trattando il modello di *governance MPB* [Gubitta, Gianecchini, 2010] composto da cinque soci. Questi ultimi si riuniscono ogni lunedì per trattare vari aspetti della vita dello studio, dai temi maggiormente routinari alle problematiche che richiedono una soluzione immediata. Compito primario del comitato consiste nell'analisi della situazione attuale per verificare la corrispondenza o meno rispetto a quanto stabilito nei prefissati piani d'azione. Le questioni che in questa sede si rivelano di particolare urgenza vengono sottoposte all'attenzione di tutti i soci durante riunioni svolte mensilmente. Gli incontri tra soci sono improntati alla massima efficacia ed efficienza, in quanto cercano di focalizzare l'attenzione di tutti sui punti all'ordine del giorno senza provocare sprechi di tempo (l'obiettivo di ottimizzare tale risorsa relativamente alle riunioni compare addirittura nel documento "Riesame sistema di gestione per la qualità").

Le riunioni tra i soci assolvono anche a un'altra esigenza tutt'altro che secondaria. All'interno di una realtà in cui ogni professionista è specializzato in diversi ambiti della disciplina e gli stimoli che provengono a ciascuno dall'ambiente esterno sono sempre numerosi e variegati, è fondamentale stabilire dei momenti di scambio di opinioni, esperienze e novità, allo scopo di alimentare quella cultura di impresa che rappresenta un giusto vanto dello studio Ardito - Cojutti - Corciulo - Graffi Brunoro - Zilli.

### **5.2.9 Uno strumento prezioso: il software Clerk**

L'implementazione dei processi di controllo di gestione non può prescindere dall'utilizzo di un programma applicativo che ne consenta l'automatizzazione, rendendo minori gli sprechi di tempo e più semplice l'assunzione di decisioni. I gestionali di questo tipo vengono normalmente elaborati dalle *software house* utilizzando una base comune e apportando di volta in volta le modifiche richieste dallo specifico cliente. Clerk, il gestionale di cui si serve lo studio, è stato costruito *ab origine* per soddisfare le esigenze dello stesso, trasformandosi gradualmente nel tempo in risposta alle dinamiche evolutive che hanno imposto, e impongono ancora, rapidi mutamenti.

Concentriamo l'attenzione su alcune delle potenzialità attinenti all'uso del gestionale all'interno di uno studio professionale, sottolineando i benefici relativamente alle aree finanziaria, economica e organizzativa.

Tutti gli aspetti che presentano manifestazione numerica vengono gestiti attraverso tale programma: per la verità, solo il controllo attinente la soddisfazione della clientela è svolto senza l'ausilio dello stesso. Abbiamo, ad esempio, già accennato al fatto che molti tra gli indicatori utilizzati per monitorare il raggiungimento degli obiettivi prefissati vengono generati dal gestionale.

Riguardo le caratteristiche tecniche, si nota innanzitutto come quest'ultimo sia strutturato in base a diversi livelli di accessibilità, regolati da un sistema di *password*, corrispondenti alle differenti tipologie di operazioni e di informazioni che il personale può trattare a seconda della posizione gerarchica occupata. La limitazione dell'autonomia in tal senso è volta a garantire un elevato grado di privacy e a far sì che gli interventi maggiormente pervasivi e complessi siano appannaggio esclusivo di coloro che possono vantare una visione vasta di tutte le dinamiche dello studio.

Una maschera iniziale consente di accedere alle macro aree relative alla clientela, alle tipologie di commesse gestite, ai resoconti e ad ogni sorta di documentazione, dettagliata o riassuntiva che sia.

Per fornire un esempio, relativamente ad ogni cliente è possibile verificare i suoi dati anagrafici, il professionista a cui egli fa riferimento, le commesse aperte a suo nome nonché i collaboratori deputati all'erogazione dei servizi (raramente coincidenti con il professionista di riferimento a motivo dell'elevata specializzazione). Per ciascuna commessa è possibile monitorare le scadenze connesse e la marginalità che essa garantisce. In base a questi elementi il professionista riesce agevolmente a programmare le proprie attività.

Ogni membro del personale deve caricare quotidianamente nel gestionale il tempo dedicato allo svolgimento di ciascuna commessa, con il dettaglio delle singole attività ad essa associate. I dati inseriti confluiscono così tra le ore fatturabili (se si tratta, ad esempio di attività di consulenza) o tra quelle non fatturabili (quali quelle relative all'assistenza post vendita). Inoltre, ad alcune attività sono associati automaticamente costi fissi (è il caso dei costi delle telefonate). Nel momento in cui il professionista

decidesse di inoltrare al cliente l'avviso di fattura, il sistema propone automaticamente i principali elementi che compongono quest'ultimo.

Il gestionale Clerk, nonostante non sia concepito come un strumento di controllo a fini sanzionatori, viene utilizzato, come avevamo accennato nel paragrafo dedicato agli indicatori, per rilevare le "non conformità" nell'ambito della qualità del servizio erogato e per dare avvio ad una serie di analisi che, indagando le motivazioni alla base delle disparità, consentano di elaborare soluzioni mirate.

Altro ambito relativamente al quale si coglie l'utilità del gestionale riguarda il controllo della marginalità connessa alle attività di professionisti e collaboratori. Questa deriva dal confronto tra il costo del lavoro per addetto (trattato nel par. 5.2.5) e la quota effettivamente fatturabile al cliente. Ogni tre mesi, periodo che indica la frequenza dell'invio dell'avviso di fattura, è così possibile impostare una verifica relativamente a ciascun professionista per controllare che gli obiettivi di margine siano rispettati. Un calcolo di margine viene poi effettuato a livello di studio, comprendendo un arco temporale di tre anni per garantire una notevole significatività dei dati. Sempre dal punto di vista economico, l'utilizzo del gestionale consente di poter facilmente individuare i servizi erogati che non sono ancora stati fatturati: se in tal modo ci si può trovare di fronte a lavori in corso, la cui fatturazione è prevista in un momento successivo, capita spesso che si tratti di operazioni di cui, per disattenzione, non si era tenuto conto in sede di fatturazione e i cui ricavi relativi possono essere recuperati a seguito di tale controllo.

I benefici connessi all'uso del gestionale possono avere anche risvolti organizzativi. Abbiamo più volte affermato che all'interno del monte ore lavorate da professionisti e collaboratori una percentuale attiene alle ore non fatturabili. Clerk consente di verificare se, relativamente a ciascuno, il numero di queste ultime sia in linea con il tipo di attività svolta o, se non lo sia, di indagarne i motivi. Da un professionista che si occupi soprattutto di contabilità ci si dovrà attendere una percentuale elevata di ore fatturabili; di converso, l'addetto all'organizzazione interna si dedica maggiormente ad attività non fatturabili: il 40% di ore fatturabili potrebbe indicare una grave inefficienza per il primo professionista, ma rappresenterebbe un risultato estremamente auspicabile per il secondo.

Sul fronte finanziario, il gestionale consente di tenere monitorati i crediti scaduti, distinguendo la gravità dei casi in base ai giorni trascorsi dalla prevista data di pagamento (30, 60, 90, 120 giorni).

Alla luce di quanto affermato, si converrà che il controllo di gestione ritrova un alleato insostituibile nell'adozione di un software simile a quello descritto. Un suo utilizzo competente, focalizzato all'ottenimento dei dati necessari per analizzare le situazioni contingenti e prevedere quelle future, rappresenta un potente strumento per perseguire con successo quel delicato bilanciamento incrociato tra efficacia ed efficienza, nel breve e nel lungo termine, che rappresenta l'essenza stessa del controllo di gestione.

### ***5.3 Considerazioni***

L'analisi, oggetto del presente capitolo, delle strutture e dei processi organizzativi e gestionali osservabili nell'ambito dello studio professionale Ardito - Cojutti - Corciulo - Graffi Brunoro - Zilli, suggerisce alcune valutazioni alla luce di quanto avevamo sostenuto nel corso dei capitoli (1, 2, 3, 4) ad impianto teorico.

In merito alla trattazione relativa alle forme organizzative implementabili in uno studio professionale, abbiamo sottolineato la necessità che le piccole realtà impostino un processo di crescita dimensionale per poter sopravvivere in un contesto dinamico all'interno del quale la domanda di servizi è sempre più specializzata e la concorrenza si fa sempre più pressante. Nella stessa sede si è specificato che lo sviluppo non deve essere inteso solamente da un punto di vista quantitativo, dovendo necessariamente configurarsi anche come una accresciuta maturità organizzativa. Ebbene, i meccanismi e le strutture osservate in rapporto al caso empirico offrono un'evidenza del fatto che entrambe le esigenze vengono perseguite, e con notevole successo, dallo studio Ardito - Cojutti - Corciulo - Graffi Brunoro - Zilli. Inoltre, abbiamo visto che Tiraboschi [2012] ravvisa, relativamente alle realtà che si stanno evolvendo nel duplice significato indagato, l'urgenza di perseguire il coordinamento tra i contributi individuali allo scopo di massimizzare la soddisfazione del cliente. Anche in questo caso è pressoché perfetto il parallelismo tra quanto prescritto dalla dottrina e quanto osservato in merito al caso pratico.

Sempre nel capitolo 1, ampio spazio è stato dedicato al ruolo che la conoscenza, se adeguatamente valorizzata e costantemente accresciuta [Jensen, Poulfelt e Kraus, 2010; Soosay e Hyland, 2008], può rivestire come fattore competitivo di uno studio professionale. A tal proposito, servendoci della definizione di Wiig [1999], abbiamo introdotto il concetto di *knowledge management*, la cui implementazione è resa possibile solo dalla rinuncia a individualismi ed egoismi per sposare un clima di condivisione e collaborazione. Il lettore ricorderà quale risalto venga attribuito dallo studio professionale oggetto del nostro caso, anche attraverso specifiche clausole statutarie, al perseguimento del successo dell'intera organizzazione, sacrificando, se necessario, il raggiungimento di benefici personali.

Con specifica attinenza alle strutture organizzative individuate nella pratica, all'interno dello studio Ardito - Cojutti - Corciulo - Graffi Brunoro - Zilli sono osservabili i due principali vantaggi caratterizzanti la forma funzionale, ossia la specializzazione e l'efficienza. È però fondamentale osservare che gli svantaggi che solitamente accompagnano l'applicazione della struttura funzionale, vale a dire la mancanza di collaborazione e gli scarsi incoraggiamenti allo sviluppo di idee innovative, non trovano qui manifestazione: se riguardo il primo aspetto ci siamo più volte espressi, basti riflettere sugli stimoli che lo studio offre a soci e dipendenti, in termini di corsi di formazione o di compilazione di questionari (quello rivolto ai dipendenti dedica uno specifico spazio all'esposizione di eventuali idee), per comprendere come la specializzazione professionale all'interno dello studio non implichi immobilismo, ma sia aperta ai contributi provenienti da un ambiente dinamico.

Anche relativamente alle forme di *governance* analizzate, possiamo affermare che lo studio non è incasellabile all'interno di un modello, ma riesce a coniugare benefici provenienti dalla *Professional Partnership (P2-form)* e dalla *Managerial Professional Business (MPB)*. I tratti che accomunano la struttura dello studio alla *P2-form* [Greenwood, Hinings e Brown, 1990] sono rappresentati dal ruolo paritario attribuito ai soci, grazie al principio della collegialità e della *peer valuation*, e dal perseguimento della reputazione di studio. In secondo luogo, la *P2-form* garantisce la valorizzazione delle competenze di ciascun professionista, anche a scapito, e in ciò troviamo la prima differenza rispetto a quanto avviene nello studio oggetto del caso, di un'elevata specializzazione, perseguita invece dalla *MPB* [Gubitta e Gianecchini, 2010]. In

accordo con quest'ultima lo studio si serve di un comitato direttivo-esecutivo, ma questo non è associato, come prescrive la forma classica, alla presenza di una gerarchia tra professionisti. Altro aspetto che accomuna la *MPB* alla forma di *governance* applicata nello studio consiste nel rispetto di efficacia e efficienza come caratteristiche identificative della professionalità. In ultima battuta, notiamo che il meccanismo di ripartizione degli utili implementato dallo studio Ardito - Cojutti - Corciulo - Graffi Brunoro - Zilli corrisponde perfettamente a quanto stabilito dalla *MPB*, dal momento che mira a valorizzare l'effettivo contributo apportato al successo dello studio e non, come prevederebbe la *P2-form*, l'anzianità dei soci.

Relativamente all'applicazione dei meccanismi tipici del controllo di gestione, molti sono i punti di contatto tra quanto abbiamo suggerito nella pratica e quanto effettivamente si osserva nell'ambito dello studio oggetto del caso; di converso, solo in un paio di circostanze non abbiamo potuto fare a meno di notare alcune disparità. Tali elementi possono essere così enucleati:

- Innanzitutto i soci dello studio incarnano lo spirito imprenditoriale che consente di concepire lo studio professionale alla luce del contesto dinamico in cui è inserito: c'è la consapevolezza che l'impresa-studio può avere successo solamente se si riesce simultaneamente a garantire l'erogazione di prestazioni di elevata qualità e a rispettare gli standard prefissati dal punto di vista patrimoniale, economico e finanziario, il tutto alla luce degli obiettivi strategici posti per il medio-lungo periodo, salvaguardando così il bilanciamento incrociato cui abbiamo più volte fatto riferimento.
- Esattamente come avevamo visto nella parte teorica, anche lo studio individua nelle aree strategiche d'affari degli oggetti di calcolo a cui riferire considerazioni in merito a marginalità, efficacia ed efficienza; in sede di redazione del conto economico di area, però, lo studio si serve del criterio del *full costing*, ripartendo tra di esse, sulla base della percentuale delle ore lavorate in ciascuna, anche i costi di struttura. Nel corso della trattazione abbiamo messo in guardia dall'utilizzo di tale criterio, in quanto il ribaltamento dei costi fissi, per quanto effettuato con la massima precisione possibile, comporta sempre una pericolosa dose di soggettività; con il metodo del *direct costing*, da noi raccomandato, i costi di struttura vengono imputati direttamente allo studio.

- Per quanto attiene alla redazione del *budget*, nella sezione teorica avevamo focalizzato l'attenzione sul ruolo che tale strumento riveste in sede di programmazione operativa, specificando che gli scostamenti dei risultati a consuntivo rispetto a quanto previsto nel *budget* devono alimentare un adeguato processo di *feedback*. Le potenzialità insite nel *budget* redatto dallo studio sono forse limitate dal fatto che, essendo esso improntato al criterio della massima prudenza, i risultati a consuntivo saranno quasi sempre superiori ai valori previsionali.
- In ultima analisi, grazie all'utilizzo del gestionale, lo studio può monitorare l'impiego di una risorsa di cui abbiamo sottolineato la massima importanza, in quanto scarsa e difficilmente controllabile: il tempo. Sempre grazie all'utilizzo del *software*, lo studio può servirsi di un sistema di *Key Performance Indicators* per monitorare l'andamento della prestazione.

Una considerazione finale si impone in merito alla gestione delle risorse umane osservabile all'interno dello studio Ardito - Cojutti - Corciulo - Graffi Brunoro - Zilli. Il clima di fiducia e motivazione, volto a valorizzare l'impegno dei singoli ad apprendere e migliorare, che rappresenta quasi una filosofia dell'intera organizzazione, può essere racchiuso in un motto del Dott. Graffi Brunoro: "Chi non sa fare impara. Chi non è non diventa".

## CONCLUSIONE

Nel corso del precedente lavoro si è più volte avuto modo di ribadire la necessità che gli studi professionali siano pronti a modificare il loro modo di competere, allo scopo di far fronte al dinamismo che caratterizza il mercato dei servizi.

È fondamentale specificare che i professionisti non dovrebbero intraprendere cambiamenti solo nel momento in cui constatassero con certezza la perdita di una quota del mercato. È anzi cruciale concepire strategie innovative tempestivamente, agendo anche e soprattutto se lo studio è improntato ad un modello di business consolidato, i cui frutti sono apprezzabili già da diversi anni. Per citare un celebre slogan di una delle più importanti imprese della Silicon Valley, “se funziona è vecchio”. Pensare mutamenti innovativi quando la situazione viene a configurarsi come critica, presupporrebbe la non disposizione delle risorse necessarie a livello organizzativo e monetario, per interventi che oltretutto avrebbero un connotato più riparatorio che evolutivi.

A tal proposito uno spunto interessante può provenire dagli studi che adottano una prospettiva *marketing-oriented*, non puntando a vendere servizi standardizzati, ma creando un’offerta mirata a soddisfare esigenze personalizzate. Non solo: i benefici più consistenti, sia a livello economico che di visibilità, possono essere ottenuti dai professionisti che non si limitino ad un’analisi del cliente al fine di erogare il servizio più adatto alle sue esigenze, ma acquisiscano la facoltà di cogliere in anticipo le necessità della clientela, facendo leva anche sui bisogni latenti. Le potenzialità riscontrabili in un simile orientamento sono vastissime, arrivando a comprendere l’erogazione di nuove tipologie di servizi.

## BIBLIOGRAFIA

- AA.VV., 2011. Guida alla gestione dei piccoli e medi studi professionali. *International Federation of Accountants*.
- Abell, D. F. e Hammond, J. S., 1980. *Strategic market planning: problems and analytical approaches*. Prentice-Hall.
- Allen, R. G., 2012. What is organizational design? *Center of Organizational Design*.
- Ampollini, C., 1980. *Il controllo di gestione, guida pratica ad uso dei quadri intermedi e dei dirigenti*. Milano: FrancoAngeli.
- Antonelli, C., 2009. *Le professioni per l'impresa. Caratteri distintivi, fattori di successo e testimonianze*. FrancoAngeli.
- Aranda, C. e Arellano, J., 2010. Strategic performance measurement systems and managers' understanding of the strategy: a field research in a financial institution. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6 (3), 330-358.
- Awuah, G. B., 2006. A professional services firm's competence development. *Industrial Marketing Management*, 36 (8), 1068-1081.
- Barbieri, G., 2012. *Pianificazione strategica dello studio*. Presentazione Guida IFAC "Gestione dei piccoli e medi studi professionali", 9 Ottobre 2012, Reggio Emilia.
- Barney, J. B., 1986. Strategic factor markets: expectations, luck, and business strategy. *Management Science*, 32 (10), 1231-1241.
- Batt, R., 2002. Managing custode services: human resource practices, quit rates, and sales growth. *Academy of Management Journal*, 45 (3), 587-597.

- Bergamin Barbato M., 1997. *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*. UTET.
- Blackler, F., 1995. Knowledge, knowledge work and organizations: an overview and interpretation. *Organization Studies*, 16 (6), 1021–1046.
- Borello, A., 1999. *Il Business Plan*. Milano: McGraw-Hill.
- Boxall, P. e Purcell, J., 2000. Strategic human resource management: where have we come from and where should we be going? *International Journal of Management Reviews*, 2 (2), 183-203.
- Brock, D. M. e Powell, M. J., 2005. Radical strategic change in the global professional network: the "Big Five" 1999-2001. *Journal of Organizational Change Management*, 18 (5), 451-468.
- Brock, D. M., Powell, M. J. e Hinings, C. R., 1999. *Restructuring the professional organization: accounting, health care and law*. Routledge.
- Broschak, J. P. e Niehans, K. M., 2006. Social structure, employee mobility, and the circulation of clients ties. In R. Greenwood, R. Suddaby e M. McDougald, *Professional service firms*, Elsevier, 369-401.
- Broschak, J. P., 2004. Managers' mobility and market interface: the effect of managers' career mobility on the dissolution of market ties. *Administrative Science Quarterly*, 49 (4), p608-640.
- Brown, S. A., Dennis, A. R., Burley, D. e Arling, P., 2013. Knowledge sharing and knowledge management system avoidance: the role of knowledge type and the social network in bypassing an organizational knowledge management system. *Journal of the American Society for Information Science and Technology*, 64 (10), 2013-2023.
- Brunetti G., 1993. *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*. Milano: FrancoAngeli.
- Bubbio, A., 2007. L'analisi e la gestione della redditività nelle imprese multi-business, *Liuc Papers*, 202, Serie Economia aziendale 29, maggio 2007.
- Burnham, A., 2013. *Get the white coat out and plan ahead*. Travel Trade Gazette UK & Ireland. 1/31/2013, 3036, 29.
- Castellazzi, E., Auletta, S. e Basilico, M., 2005. *Studi professionali. Organizzazione, controllo e qualità*. ItaliaOggi Sette, 21 novembre.
- Cerri, A. e Sottoriva, C., 2010. Strategie d'impresa e livelli di classificazione delle aree strategiche d'affari. *Economia Aziendale Online 2000 Web*. April, 2, 155-164.
- Chandler, A. D. JR., 1962. *Strategy and structure: chapters in the history of the American industrial enterprise*. Cambridge, Massachusetts: The M.I.T. Press.

- Chang, L. e Birkett, B., 2004. Managing intellectual capital in a professional service firm: exploring the creativity–productivity paradox. *Management Accounting Research*, 15 (1), 7-31.
- Child, J. e McGrath, R. G., 2001. Organization unfettered: organizational form in an information-intensive economy. *The Academy of Management Journal*, 44 (6), 1135-1148.
- Cioffi, A. e Magnani, G., 2012. Ict e generazione di valore tra i professionisti dell'area contabile–fiscale. Associazione per gli studi aziendali e manageriali.
- CNDCEC, 2010. *Organizzazione e Marketing per lo studio del commercialista*.
- CNDCEC, 2011. *Organizzazione e pianificazione negli studi professionali con l'utilizzo dei sistemi informatici*.
- Comacchio, A., Isotta, F. e Scapolan A., 2009. *La progettazione organizzativa: problemi e soluzioni*. Università Ca' Foscari Venezia.
- Commercialista Oggi, 2008. Controllo strategico nello studio professionale. *Ratio soluzioni*, 3 (6366).
- Cooper, D. J., Hinings, B., Greenwood, R. e Brown, J. L., 1996. Sedimentation and transformation in organizational change: the case of Canadian law firms. *Organization Studies*, 17 (4), 623-647.
- Costa, G., Gianecchini, M., Gubitta, P. e Sasso, L., 2004. Professionalità e Struttura – Knowledge management ed evoluzione organizzativa degli studi professionali. In Aa.Vv., *Knowledge management e successo aziendale*, Udine: AGF.
- Dalla Sega, F., 2004. Il professionista e il sistema dei controlli. Ruoli e competenze dell'economista d'impresa. *Vita e Pensiero*.
- Davis, S. M. e Lawrence, P. R., 1977. *Matrix*. Reading, Massachusetts: Addison-Wesley.
- Di Crosta, F., 2012. *Il controllo di gestione nelle piccole imprese di servizi su commessa. Per studi professionali, società di consulenza, di ingegneria e di informatica*. FrancoAngeli.
- Empson, L. e Chapman, C., 2006. Partnership versus corporation: implications of alternative forms of governance in professional service firms. *Research in the Sociology of Organizations*, 24, 145-176.
- Fenton, E. M. e Pettigrew, A. M., 2000. Theoretical perspectives on new forms of organizing. In A. M. Pettigrew e E. M Fenton, eds. *The Innovating Organization*. London: SAGE Publications.
- Flamholtz, E. G., Das, T. K. e Tsui, A. S., 1985. Toward an integrative framework of organizational control. *Accounting Organizations and Society*, 10 (1), 35-50.

- Flood, J., 1999. Professionals organizing professionals: comparing the logic of United States and United Kingdom law practice. In D. M. Brock, M. J. Powell e C. R. Hinings, eds. *Restructuring the professional organization: accounting, health care and law*. London: Routledge, 154–182.
- Ford, R. C. e Randolph, W. A., 1992. Cross-functional structures: a review and integration of matrix organization and project management. *Journal of Management*, 18 (2), 267-294.
- Galbraith, J. R., 2012. The future of organization design. *Journal of Organization Design*.
- Ghaznavi, M., Perry, M., Logan, K. E Toulson, P., 2011. Knowledge sharing in ego-centered knowledge networks of professionals: role of transactive memory, trust, and reciprocity. Proceedings of International Conference on Intellectual Capital, Knowledge Management & Organisational Learning, 27-28 October, Bangkok, Thailand.
- Goold, M. e Campbell, A., 2002. *Designing effective organizations: how to create structured networks*. Jossey-Bass.
- Graffi Brunoro, G., 2011. Quale *commercialista nel 2020?*, Il Commercialista Veneto, n.200, marzo-aprile, 15-16.
- Grant, R. M., 1996. Toward a knowledge-based theory of the firm. *Strategic Management Journal*, 17 (Winter), 109–122.
- Greenwood, R. e Empson, L., 2003. The professional partnership: relic or exemplary form of governance? *Organization Studies*, 24 (6), 909-933.
- Greenwood, R., Deephouse, D. L. e Li, S. X., 2005. Reputation, diversification, and organizational explanations of performance in professional service firms. *Organization Science*, 16 (6), 661-673.
- Greenwood, R., Deephouse, D. L. e Li, S. X., 2007. Ownership and performance of professional service firms. *Organizational Studies*, 28, 219–238.
- Greenwood, R., Hinings, C. R. e Brown, J., 1990. “P2-Form” strategic management: corporate practices in professional partnership. *Academy of Management Journal*, 33 (4), 725-755.
- Groen, B. A. C., Van de Belt M. e Wilderom C. P. M., 2012. Enabling performance measurement in a small professional service firm. *International Journal of Productivity & Performance Management*, 61 (8), 839-862.
- Gubitta, P. e Gianecchini, M., 2010. Organizzazione e gestione delle risorse umane degli studi professionali. In A.a.V.v., *Gli studi professionali – organizzazione, controllo e gestione*, Napoli: Sistemi editoriali, 307-330.

- Gummesson, E. 2002. *Total relationship marketing: marketing management, relationship strategy and CRM approaches for the network economy*. (2nd edition), Oxford: Butterworth Heinemann.
- Gutzeit, G., 2005. Professional Services Firm Benchmarking. In J. Bashab e J. Piot, *The professional services firm bible*, Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Håkansson, H. e Snehota I., 1995. *Developing relationship in business network*. London: Routledge.
- Hall, R. H., 1968. Professionalization and bureaucratization. *American Sociological Review*, 33, 92-104.
- Hansen, M. T., Nohria, N. e Tierney, T., 1999. What's your strategy for managing knowledge? *Harvard Business Review*, 77 (2), 106–116.
- Hansmann, H., 1996. *The ownership of enterprise*. Harvard University Press.
- Harlacher, D., 2010. The governance of professional service firm. *Advanced Management Studies Series*.
- Helmstadter, E., 2003. The institutional economics of knowledge sharing. Basic issues. In E. Helmstadter (Ed.), *The economics of knowledge sharing. A new institutional approach*, Cheltenham & Northampton, M.A: Edward Elgar, 11-38.
- Hill, C. W. L., 1985. Oliver Williamson and the M-Form firm: a critical review. *Journal of Economic Issues*, 19 (3), 731-751.
- Hitt, M. A., Biermant, L., Shimizu K. e Kochhar, R., 2001. Direct and moderating effects of human capital on strategy and performance in professional service firms: a resource-based perspective. *Academy of Management Journal*, 44 (1), 13-28.
- Hitt, M. A., Keats, B. W. e DeMarie, S. M., 1998. Navigating in the new competitive landscape: building strategic flexibility and competitive advantage in the 21st century. *The Academy of Management Executive*, 12 (4), 22-42.
- Hoskisson, R. E. e Hitt, M. A., 1988. Strategic control systems and relative R&D investment in large multiproduct firms. *Strategic Management Journal*, 9 (6), 605-621.
- Hoskisson, R. E., Hill, C. W. L. e Kim, H., 1993. The multidivisional structure: organizational fossil or source of value? *Journal of Management*, 19 (2), 269-298.
- Il Sole 24 Ore, 2011. *Mettersi in proprio*, giugno 2011.
- IRDCEC, 2013. *Rapporto 2013 sull'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, Struttura e distribuzione degli iscritti sul territorio*.
- Jennex, M. E. e Olfman, L., 2006. A model of knowledge management success. *International Journal of Knowledge Management*, 2 (3), 51–68.

- Jensen, S. H., Poulfelt, F. e Kraus, S., 2010. Managerial routines in professional service firms: transforming knowledge into competitive advantages. *The Service Industries Journal*, 30 (12), 2045-2062.
- Kaiser, S. e Ringlstetter, M. J., 2011. *Strategic management of professional service firms: theory and practice*. Springer.
- Kaplan, R. S. e Norton, D. P., 1992. The balanced scorecard: measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70 (1), 71-79.
- Kaplan, R. S. e Norton, D. P., The Balanced Scorecard – Measures that drive performance. *Harvard Business Review*. Jan/Feb1992, 70 (1), 71-79.
- Kärreman, D., 2010. The power of knowledge: learning from ‘learning by knowledge-intensive firm’. *Journal of Management Studies*, 47 (7), 1405-1416.
- Kingdom, D. R., 1973. *Matrix organization: managing information technologies*. London: Tavistock.
- Knight, K., 1976. Matrix organization: a review. *Journal of Management Studies*, 13 (2), 111-130.
- Kolodny, H. F., 1981. Managing in a matrix. *Business Horizons*, 24 (2), 17-24.
- Larson, E. W. e Gobeli, D. H., 1987. Matrix management: contradictions and insights. *California Management Review*, 29 (4), 126-138.
- Lepak, D. P. e Snell, S. A., 1999. The human resource architecture: toward a theory of human capital allocation and development. *Academy of Management Review*, 24 (1), 31-48.
- Levin, J. e Tadelis S., 2005. Profit sharing and the role of professional partnerships. *Quarterly Journal of Economics*, 120 (1), 131-171.
- Levinthal, D. A. e Fichman, M., 1988. Dynamics of interorganizational attachments: auditor-client relationships. *Administrative Science Quarterly*, 33, 345-369.
- Lu, L. Y., Mao, C. J. e Wang, C. H., 2010. Intra-firm technology and knowledge transfer: a best practice perspective. *International Journal of Technology Management*, 49 (4), 338-356.
- Marasi, F., 2013. Le aree strategiche di affari e lo studio professionale: la ricerca di una vocazione. *My Solution*, 29 luglio.
- Martin, B. C., 2005. Professional staff recruiting and retention, In J. Bashab e J. Piot, *The professional services firm bible*, Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Massey, A. P. e Montoya-Weiss, M. M., 2006. Unraveling the temporal fabric of knowledge conversion: a model of media selection and use. *MIS Quarterly*, 30 (1), 99–114.

- Matthews, P. e Telfer, P., 2007. Jekyll or Hyde? *Accountancy*, August, 58-59.
- Miles, R. E., Snow, C. C. e Miles, G., 2001. Future.org. *Sviluppo & Organizzazione*, 184.
- Mills, P. K., Hall, J. L., Leidecker, J. K. e Margulies, N., 1983. Flexiform: a model for professional service organizations. *The Academy of Management Review*, 8 (1), 118-131.
- Mintzberg, H., 1979. *The structuring of organizations*. Englewood Cliff, New Jersey: Practice-Hall.
- Mio, C., 1991. Il controllo di gestione negli studi professionali. *Rivista Dottori Commercialisti*, 1, 1991.
- Mio, C., 2009. *Performance measurement negli studi professionali dei dottori commercialisti ed esperti contabili*. 1° Congresso Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, "Protagonisti del cambiamento", 11-12-13 Marzo 2009, Torino Lingotto.
- Nemy, J. B., 2005. Finance, accounting, and human resources. In J. Bashab e J. Piot, *The professional services firm bible*, Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Pettigrew, A., Massini, S. e Numagami, T., 2000. Innovative forms of organising in Europe and Japan, *European Journal of Management*, 18 (3), 250-273.
- Porter, M., 1985. *Competitive advantage*. New York: The Free Press.
- Reddish, J. J., 2005. Partnership and governane structures. In J. Bashab e J. Piot, *The professional services firm bible*, Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Ribeiro, F., 2005. Organization structure. In J. Bashab e J. Piot, *The professional services firm bible*, Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Rockart, J. F. e Short, J. E., 1989. IT and the networked organization: towards more effective management of interdependence, *Center for Information Systems Research, Sloan School of Management, Massachusetts Institute of Technology*.
- Saffold, G. S., 1988. Culture traits, strenght, and organizational performance: moving beyond "strong" culture. *Academy of Management Review*, 13 (4), 546-558.
- Salovey, P., Mayer J. D., 1990. Emotional intelligence. *Imagination, Cognition, and Personality*, 9, 185-211.
- Sharma, A., 1997. Professional as agent: knowledge asymmetry in agency exchange. *Academy of Management Review*, 22 (3), 758-798.
- Shaw, G. e Williams, A., 2009. Knowledge transfer and management in tourism organisations: an emerging research agenda. *Tourism Management*, 30, 325-335.
- Simon, H. A., 1957. *Administrative behavior*. New York: The McMillan Company.

- Simons, R., 2004. *Sistemi di controllo e misure di performance*. Egea.
- Simons, R., Designing high-performance jobs. *Harvard Business Review*, July-August, 55-62.
- Soosay, C. e Hyland, P., 2008. Exploration and exploitation: The interplay between knowledge and continuous innovation. *International Journal of Technology Management*, 42 (1/2), 20-35.
- Starbuck, W. H., 1992. Learning by knowledge-intensive firms. *Journal of Management Studies*, 2 (6), 713-740.
- Sterling, J. W., 2007. Using the Balanced Scorecard in a sophisticated law firm. *Smock law firm consultants*, 26 (1), 6-9.
- Sveiby, K. E. e Lloyd, T., 1987. *Managing know-how – Add value by valuing creativity*. London: Bloomsbury.
- Swart, J. e Kinnie, N., 2010. Organisational learning, knowledge assets and HR practices in professional service firms. *Human Resource Management Journal*, 20 (1), 64-79.
- Tardivo, G., 2008. L'evoluzione degli studi sul Knowledge Management. *Sinergie*, 76, 21-42.
- Teo, S. T. T., Lakhani, B., Brown, D. e Malmi T., 2008. Strategic human resource management and knowledge workers: a case study of professional service firms. *Management Research News*, 31 (9), 683-696.
- Tiraboschi, M., 2012. Il lavoro negli studi professionali. *I quaderni di ConfProfessioni*, 76-77.
- Tomo G., 2012. *Commercialisti e Marketing. Strategie per la gestione dello studio*. IPSOA.
- Uzzi, B., 1996. The sources and consequences of embeddedness for the economic performance of organizations: the Network Effect. *American Sociological Review*, 61, 674-698.
- Uzzi, B., 1997. Social structure and competition in interfirm networks: the paradox of embeddedness. *Administrative Science Quarterly*, 42 (1), 35-67.
- Vecchiato, G. e Napolitano, E. M., 2007. *Marketing, comunicazione e relazioni pubbliche per gli studi professionali. Crescere tra etica e competizione*. FrancoAngeli.
- Wick, B. J., 2005. Marketing and business development. In J. Bashab e J. Piot, *The professional services firm bible*, Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Wiig, K. M., 1999. Introducing Knowledge Management into the enterprise. In J. Liebowitz, *Knowledge Management Handbook*, CRC Press.

- Wilensky, H. L., 1964. The professionalization of everyone? *American Journal of Sociology*, 70 (2), 137-158.
- Williamson, O. E., 1970. *Corporate control and business behavior*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall.
- Williamson, O. E., 1975. *Markets and hierarchies: analysis and antitrust implications*. New York: The Free Press.
- Winch, G. e Schneider, E., 1993. Managing the knowledge-based organizations: the case of architectural practice. *Journal of Management Studies*, 30 (6), 923-936.
- Winter, S., 1987. Knowledge and competence as strategic assets. In D. J. Teece, *The competitive challenge: strategies for industrial innovation and renewal*, Cambridge, MA: Ballinger.
- Zannetos, Z. S., 1965. On the theory of divisional structures: some aspects of centralization of control and decision making. *Management Science*, 12 (4), 49-68.