

Introduzione

I rapidi mutamenti del contesto ambientale e l'accresciuta importanza delle risorse immateriali fondate sulla conoscenza pongono oggi nuove sfide ai sistemi di controllo, chiamati ad essere più aderenti alle attuali dinamiche di creazione del valore. Dal momento che la conoscenza ha assunto un ruolo decisivo come fattore critico di successo, la sua generazione e il suo impiego nei processi decisionali sono diventati un vero e proprio imperativo per le aziende che vogliono rimanere competitive sul mercato.

Obiettivo del presente lavoro è quello di approfondire come un sistema di controllo, che integri strumenti di *knowledge discovery* (KD), possa contribuire alla generazione e alla diffusione di nuove conoscenze, divenendo così un efficace strumento per la corretta implementazione della strategia aziendale. Il tema viene affrontato con specifico riferimento alle decisioni di *product assortment*, che hanno sicuramente una forte valenza strategica sia nelle aziende manifatturiere che nelle imprese commerciali, per le quali diventa fondamentale trasformare in conoscenza esplicita l'informazione racchiusa nelle transazioni di vendita in relazione ai comportamenti di acquisto dei clienti.

Per inquadrare l'argomento dal punto di vista teorico, nel capitolo primo vengono analizzate innanzitutto le condizioni che hanno portato al progressivo affermarsi del controllo strategico quale "filosofia di conduzione" che permea l'intera organizzazione aziendale. Viene descritto il passaggio da un approccio tradizionale al controllo strategico, inteso come autonoma forma di controllo, alla prospettiva più recente emersa in dottrina, che si caratterizza per un arricchimento dei profili strategici del controllo di gestione, nell'ambito di una "visione unitaria" del sistema.

Questa concezione di controllo, in cui la dimensione strategica e quella operativa sono strettamente collegate, rende evidente la necessità di nuove e più evolute configurazioni della strumentazione tecnico-contabile che siano in grado di "catturare" la strategia a livello di scelte e azioni di gestione operativa, e di rispondere efficacemente ai fabbisogni informativi posti dall'odierno scenario competitivo. Il capitolo primo approfondisce quindi il tema dell'interazione tra le nuove applicazioni dei sistemi informativi (*Business Analytics* e *data mining*) e le pratiche di controllo di gestione in un'ottica strategica. Dopo aver passato brevemente in rassegna alcune delle principali critiche rivolte alla strumentazione tradizionale, vengono descritti gli orientamenti principali che caratterizzano i sistemi di controllo

“evoluti”. In particolare viene discussa la necessità che un sistema di controllo evoluto si focalizzi sulla ricerca del “perché” e non semplicemente del “cosa”, in relazione ai fenomeni aziendali indagati. Il focus deve essere posto sulla generazione di conoscenza, piuttosto che semplicemente sulla produzione di informazioni.

Per comprendere meglio questa caratteristica dei sistemi di controllo evoluti, il capitolo secondo approfondisce la distinzione tra dati, informazioni e conoscenza, così come emerge dal dibattito presente nella letteratura sul tema. L’argomento viene affrontato partendo dall’analisi del significato di “conoscenza”, dal momento che il concetto è stato approfondito in maniera trasversale da una molteplicità di indirizzi di studio. A tale scopo viene fatto un breve richiamo ai principali filoni di ricerca, con un’ enfasi particolare sull’approccio del *Knowledge Management*, che si qualifica per una visione c.d. “oggettivante” della conoscenza, e che riconosce un ruolo fondamentale all’*Information Technology* e alle potenzialità offerte dalla sua evoluzione.

La restante parte del capitolo secondo è dedicata alla presentazione dei *Knowledge Management Systems* (KMS), quella classe di sistemi informativi specificamente deputati alla generazione di conoscenza in azienda. Analizzando le peculiarità dei KMS, viene discussa più dettagliatamente la necessità di una loro integrazione nei sistemi di controllo, richiamando la valenza strategica della conoscenza come fonte del vantaggio competitivo. Una mancata o non corretta integrazione porterebbe ad avere, da un lato, un KMS non finalizzato, per cui la “conoscenza generata” non si tradurrebbe in “conoscenza applicata”, non essendo il sistema centrato su chi concretamente esercita il controllo strategico. Dall’altro lato si avrebbe un sistema di controllo strategico non efficace nella sua funzione di “guida”, in quanto non in grado di recepire la conoscenza generata (o generabile) per indirizzare l’attività aziendale.

Perché il controllo strategico dia un supporto efficace alla guida dell’impresa è necessario però prevedere l’utilizzo di strumenti realmente capaci di generare “nuova conoscenza”, stimolando comportamenti o influenzando decisioni che portino a risultati tangibili. A tal proposito vengono illustrate le principali differenze in un’ottica di controllo strategico tra i KMS, da una parte, e i *Management Information Systems* (MIS) e i *Decision Support Systems* (DSS) di prima generazione, dall’altra, approfondendo in particolare il contributo che le tecniche di KD, in quanto elemento fondamentale dei KMS, possono offrire nel processo di generazione della conoscenza. Facendo riferimento al noto modello di Nonaka e Takeuchi si analizza nel dettaglio il ruolo svolto dagli strumenti di KD nelle varie modalità di conversione della conoscenza.

L’analisi dei vantaggi offerti dai KMS non può prescindere da una riflessione sugli aspetti più prettamente “organizzativi” che incidono sui processi di generazione della conoscenza, dal momento che i sistemi di controllo sono un meccanismo operativo che concorre insieme ad altri al concreto funzionamento dell’organizzazione aziendale. Il capitolo terzo affronta l’argomento, prendendo avvio da una disamina dei motivi che sono alla base dell’elevato tasso di fallimento dei progetti

di KD, come documentato dalla letteratura specialistica, nonostante il crescente interesse nei confronti di queste tecniche da parte del management delle aziende. Studi recenti nel campo delle tecnologie dell'informazione hanno dimostrato che gli strumenti di KD non apportano contributi significativi alle performance aziendali, riscontrandosi spesso un divario netto tra la conoscenza "generata", sotto forma di regolarità, trend, modelli (*pattern*) statisticamente interessanti, e la conoscenza "applicata", cioè l'effettiva trasformazione delle informazioni "scoperte" in decisioni rilevanti per il business. Tra le ragioni addotte per spiegare questo fenomeno vi è sicuramente l'eccessiva focalizzazione che è stata posta sugli strumenti di KD, sottovalutando invece il ruolo degli esperti del dominio, i c.d. *business insider*, nello sviluppo della conoscenza necessaria per intraprendere e coordinare le azioni di business.

Da queste considerazioni è nata dunque l'esigenza di approfondire gli aspetti organizzativi che possono favorire l'applicazione della conoscenza generata. Il capitolo terzo prosegue quindi con l'analisi delle modalità attraverso cui i meccanismi di controllo possono accrescere la comunicazione e la collaborazione tra i membri dell'organizzazione, rendendo loro disponibili le informazioni necessarie per l'apprendimento. In questo senso, i sistemi di controllo, oltre a svolgere con strumenti più innovativi e sofisticati il compito di supporto alle decisioni aziendali, devono agire anche da "facilitatori" del processo di creazione e diffusione continua della conoscenza all'interno della organizzazione. In particolare vengono evidenziati i criteri di progettazione e i processi che appaiono più idonei a facilitare la generazione e la successiva applicazione di conoscenze. Le modalità progettuali e processuali che caratterizzano un sistema di controllo sono rilevanti in un'ottica di *knowledge management*, visto che il diverso esplicarsi di tali meccanismi nella concreta realtà aziendale può avere un impatto differente sull'apprendimento e sullo sviluppo delle c.d. competenze distintive.

L'ultima parte del capitolo terzo è dedicata alla descrizione di un modello di analisi che enfatizza la necessità di integrare i due circuiti o cicli dell'informazione e della conoscenza, il primo centrato sulle tecnologie *computer-based*, il secondo centrato sul *business insider*, la figura aziendale che di fatto è chiamata a prendere le decisioni rilevanti per il business. L'intersezione tra questi due circuiti è rappresentata dalla fase della "pianificazione e condivisione della conoscenza" che vede nel *business insider* l'attore chiave. È in questa fase che si realizza il processo fondamentale di "attribuzione di significati" alle regolarità presenti nei dati, il vero elemento qualificante dei progetti di KD, che rende effettivamente spendibile la conoscenza generata. L'approfondimento degli aspetti più rilevanti della fase di "pianificazione e condivisione della conoscenza" ha fornito lo spunto per discutere, a conclusione del capitolo terzo, della nuova figura del controller, che deve qualificarsi sempre più come *knowledge controller*, assumendo la responsabilità di presidiare questa fase e svolgendo il compito di raccogliere e distribuire la conoscenza generata in azienda per il miglioramento dei processi decisionali.

Il capitolo quarto è dedicato alla presentazione di un'applicazione pratica attra-

verso cui vengono evidenziate le risposte alle domande di ricerca che hanno guidato l'intero lavoro. Le potenzialità dei KMS integrati nel più ampio sistema di controllo strategico sono state verificate con "un'osservazione diretta sul campo", utilizzando il modello "a due circuiti" descritto nel capitolo terzo, con riferimento ad uno specifico problema di business sorto in un'azienda di medio-grandi dimensioni che opera nel settore del mobile.

La descrizione del caso studio è preceduta da un approfondimento sull'approccio metodologico seguito, partendo da una disamina degli scopi e delle tecniche proprie delle ricerche etnografiche, ambito all'interno del quale può essere inserito il metodo dell'"osservazione diretta sul campo". Viene descritta la categorizzazione dei ruoli che il ricercatore può assumere, secondo uno degli approcci più diffusi in dottrina. Dopo aver illustrato in particolare il ruolo di "membro della comunità dal fine noto" (*participant as observer*) sono illustrate le caratteristiche della c.d. *participatory action research*, quale evoluzione dell'approccio etnografico che ne consente di superare i limiti più evidenti. Vengono quindi discusse le ragioni che hanno portato ad adottare questo metodo di ricerca per gli scopi del presente lavoro, giustificando la specifica posizione assunta nel condurre l'applicazione pratica.

Il capitolo quarto prosegue con la presentazione del problema di business che ha fornito lo spunto per avviare il progetto di ricerca, e successivamente lo strumento di analisi utilizzato, del quale vengono evidenziate le potenzialità in termini di conoscenza generata, rispetto ai più tradizionali sistemi di supporto alle decisioni. Nello specifico ne vengono illustrati i vantaggi con riferimento all'analisi di redditività dei prodotti: l'obiettivo è dimostrare come un sistema evoluto di controllo di gestione, che integri strumenti di KD, permetta di valutare anche gli effetti di cross-selling tra i prodotti venduti, e possa condurre a conclusioni sostanzialmente diverse riguardo alle determinanti della redditività di un'azienda, rispetto ad un approccio più tradizionale basato sulla marginalità specifica dei prodotti. Viene inoltre evidenziato, attraverso l'applicazione del modello "a due circuiti" dello sviluppo della conoscenza, come non si possa prescindere dai modelli mentali o dalla conoscenza tacita del *business insider* per la riuscita di progetti di KD ai fini del controllo strategico.

Lo scopo ultimo è quello di far luce sull'importanza degli strumenti e delle condizioni, intese come meccanismi operativi e comportamenti, che favoriscono la generazione e la trasmissione della conoscenza in azienda, conducendo così ad un'interpretazione dei sistemi di controllo, nella loro integrazione con i sistemi di generazione della conoscenza, che ne esalta le potenzialità in chiave strategica.

* * *

Doverosi i ringraziamenti al prof. N. Castellano, per i preziosi consigli e le occasioni di riflessione offerte, che hanno stimolato e orientato lo sviluppo di questo lavoro. Desidero inoltre ringraziare la prof.ssa A. Paolini per il supporto e l'inco-

raggiamento ricevuti nel corso dell'intero periodo della ricerca e il prof. L. Marchi per i commenti e le indicazioni, sempre puntuali e illuminanti. Un ringraziamento va anche all'amministratore delegato della Lube Industries s.r.l., Fabio Giulianelli, per aver consentito la costruzione del caso aziendale e aver creduto da subito nelle potenzialità del progetto.

Tali ringraziamenti non comportano, ovviamente, alcuna corresponsabilità per quanto esposto in questo lavoro.

ROBERTO DEL GOBBO

Macerata, 1 settembre 2020

Capitolo 1

I sistemi di controllo strategico: tendenze evolutive

SOMMARIO: 1.1. Il concetto di “controllo”: aspetti introduttivi. – 1.2. L’evoluzione dei sistemi di controllo: la crescente importanza attribuita alla risorsa “conoscenza”. – 1.2.1. Il superamento dei sistemi di controllo tradizionali. – 1.3. L’affermarsi del controllo strategico. – 1.4. Il controllo strategico quale “spirito di fondo” dell’organizzazione aziendale. – 1.5. Gli orientamenti che caratterizzano i sistemi di controllo “evoluti”. – 1.6. I sistemi informativi a supporto del controllo strategico: dai *Decision Support Systems* alla *Big Data Analytics*. – 1.7. Controllo strategico e sistemi di generazione della conoscenza.

1.1. Il concetto di “controllo”: aspetti introduttivi

Il tema del controllo è da lungo tempo dibattuto nella letteratura economico-aziendale, ravvisandosi già nelle opere dei maestri della disciplina indicazioni interessanti, suscettibili di approfondimenti futuri.

In particolare tra i contributi più significativi si ricorda quello di Besta, che definì il controllo come la “parte dell’amministrazione per cui tutto il lavoro economico si rileva e si studia nelle sue cause e nei suoi effetti, al fine di poterlo con fondata conoscenza dirigere”¹. A ben vedere la definizione proposta dall’Autore è di natura strettamente contabile, ed è quella tradizionale della ragioneria, dal momento che si basa sulle registrazioni e sulle valutazioni dei fatti amministrativi per conoscere l’andamento della gestione.

Un ulteriore contributo alla successiva estensione dei contenuti dell’attività di controllo fu offerto implicitamente dalle opere di Zappa: enunciando il principio della coordinazione economica e dell’unitarietà della gestione, Zappa aprì la strada ad una concezione di controllo da intendersi in senso più ampio, come conoscenza dell’andamento generale dell’azienda, “delle sue strutture e della sua gestione”,

¹ BESTA F., *La Ragioneria*, Vallardi, Milano, 1922, p. 114. Si veda anche: PAOLINI A., Sulla concezione di controllo economico di Fabio Besta, *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, luglio-agosto, 1991.

senza la quale “nessuna impresa può prosperare durevolmente”². Pur senza affrontare in modo esplicito il tema del controllo³, Zappa svolse interessanti considerazioni sull’adozione di piani e programmi che supportassero il processo di direzione aziendale, evidenziando l’esigenza di un confronto tra gli obiettivi prefissati e la loro realizzazione, per consentire un più efficace governo dell’azienda⁴.

Senza ripercorre tutte le tappe evolutive della nozione di controllo, possiamo sinteticamente affermare che nel corso del tempo sono state proposte in letteratura numerose definizioni di controllo, riferibili a prospettive di studio differenti, che testimoniano la complessità del concetto.

Tra le prime definizioni c’è quella che trae origine dal termine francese *contre-rolle* (contro-registro), in base al quale il concetto di controllo viene circoscritto al significato di “ispezione” e di “verifica”⁵. In realtà tale impostazione, che vede nel sistema di controllo uno strumento a garanzia della correttezza e fedeltà della condotta manageriale, è più propriamente riconducibile all’attività di *auditing* (interna o esterna), che mira a verificare appunto l’osservanza di procedure predefinite nello svolgimento delle operazioni aziendali⁶.

La definizione di controllo che sembra invece prevalere da molto tempo nella letteratura e nella prassi aziendale è quella di stampo anglosassone, che attribuisce al concetto il significato di “guida” dell’azienda⁷, intendendo con questo termine lo “strumento” che il management utilizza per dirigerne e gestirne l’attività⁸. Il con-

²ZAPPA G., *Le produzioni nell’economia delle imprese*, tomo III, Giuffrè, Milano, 1957.

³Le considerazioni di Zappa non si estesero mai agli aspetti organizzativi e informativo-contabili del controllo, probabilmente a motivo della volontà di non suddividere “l’analisi della gestione in fasi e funzioni distinte (seppur a livello strumentale), in ossequio, forse, del principio di unitarietà della gestione”. PAOLINI A., *Il controllo strategico. Uno schema di analisi*, Giuffrè, Milano, 1993, p. 31.

⁴ZAPPA G., *Il reddito di impresa*, Giuffrè, Milano, 1937. Si veda anche LEARDINI C., Il controllo nella dottrina economico-aziendale italiana, *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, vol. 97, n. 7-8 (luglio-agosto), 1997, pp. 403-416.

⁵Il termine “contro-registro” indica il duplicato di un conto o di un mastro impiegato per impedire sottrazioni di ricchezza ed evitare frodi. In questo senso ci riferisce al controllo come ad un’attività di verifica dei comportamenti dei membri dell’organizzazione.

⁶PAOLINI A., *op. cit.*, 1993, p. 30. Si veda anche: BERGAMIN BARBATO M., *Programmazione e Controllo in un’ottica strategica*, Utet, Torino, 1991.

⁷AMIGONI F., *I sistemi di controllo direzionale*, Giuffrè, Milano, 1979, p. 3. Si veda anche: ANTHONY R.N., *Sistemi di pianificazione e controllo. Schema di analisi*, Etas, Milano, 1967 (Titolo originale: *Planning and Control Systems*, Harvard University, 1965).

⁸Secondo Bertini il controllo, avendo ad oggetto la gestione, è inserito nel *sistema del management*, e persegue la finalità non solo di migliorare le condizioni operative ma anche di consentire la “revisione del sistema della pianificazione nei suoi aspetti generali e particolari”. BERTINI U., *Il sistema d’azienda. Schema di analisi*, Giappichelli, Torino, 1990. In effetti lo sviluppo dell’aspetto gestionale del controllo è stato possibile da un punto di vista teorico grazie alla diffusione dell’approccio sistemico allo studio del fenomeno azienda quindi al passaggio da una

trollo assume connotati più ampi, andando al di là della semplice “verifica”, e diventando sinonimo di “governo”: è il mezzo attraverso cui comprendere e monitorare la direzione che l’azienda sta seguendo e condurre più efficacemente la gestione partendo da un’analisi per eccezioni⁹.

In effetti la parola “gestione” deriva dal latino *gero* che, tra i vari significati, presenta anche quello di dirigere o amministrare. In tal senso si è espresso Brunetti quando ha affermato che “controllo sta per guida, per governo secondo certi principi e con l’impiego di determinati supporti, per conduzione aziendale secondo linee prestabilite”¹⁰. Bergamin Barbato ha osservato a questo proposito che “è ormai uso comune attribuire al controllo il significato di attività di guida verso gli obiettivi economico-finanziari d’impresa, fissati in funzione delle circostanze interne ed esterne”¹¹.

Il controllo rappresenta quindi, secondo questa accezione, una funzione manageriale che viene esercitata tramite il confronto tra andamenti previsti e risultati ottenuti, e che si avvale di un meccanismo di retroazione (*feed-back*) attraverso cui diviene possibile correggere la “direzione di marcia”¹² per il conseguimento degli obiettivi che l’azienda si pone. In altre parole l’attività di controllo permette al management di impiegare più efficacemente le risorse disponibili in funzione dei risultati desiderati, e di intraprendere, laddove necessario, percorsi d’azione correttivi per garantire l’adeguatezza della gestione al mutare delle condizioni ambientali (il mercato e il sistema economico-generale)¹³.

Paolini ha sottolineato al riguardo che il controllo, visto in un processo di informazione-decisione-azione, “s’inserisce nel momento decisivo e nel passaggio dall’esecuzione dell’azione al conseguimento dei risultati. Il suo compito non si esaurisce

logica puramente meccanica ad un’impostazione che enfatizza l’unitarietà, la continuità e la coordinazione della gestione.

⁹Otley e Berry hanno proposto una definizione di controllo che accoglie entrambe le accezioni. Analizzando la definizione del Webster’s Dictionary i due autori giungono a questa conclusione: “Il controllo consiste nell’applicazione di politiche e procedure per la direzione, la regolazione e il coordinamento della produzione, dell’amministrazione e delle altre attività aziendali, in maniera da raggiungere gli obiettivi dell’impresa”. Cfr. SANTESSO E., FERRARESE P., *Controllo di gestione: limiti e prospettive di sviluppo*, Isedi, Milano, 1990.

¹⁰BRUNETTI G., *Scritti di Economia Aziendale in memoria di Raffaele D’Oriano*, Cedam, Padova, 1997.

¹¹BERGAMIN BARBATO M., *op. cit.*, 1991, pp. 1-2.

¹²Per un’analisi estesa del controllo della direzione di marcia o “steering control” si veda: NEWMAN W.H., *Direzione e sistemi di controllo*, Etas, Milano, 1981 (Titolo originale: *Constructive Control. Design and Use Control System*, Prentice-Hall, Englewood, 1975).

¹³“Le aziende sono dotate di vita propria e riflessa: di vita propria, perché il moto di ciascuna azienda è differente da quello di ogni altra e dal moto stesso del sistema economico generale; di vita riflessa, perché un’azienda avulsa dal mercato e dall’ambiente non è concepibile, ritrovando essa in questi elementi le sue ragioni essenziali di vita”. GIANNESSI E., *Le aziende di produzione originaria*, Cursi, Pisa, 1960, p. 50.

risce nel confronto risultati-obiettivi ma, forte di altre conoscenze, è in grado di farsi promotore di informazioni per le nuove decisioni e azioni”¹⁴. Nell’ambito del governo aziendale il controllo assolve pertanto una funzione fondamentale, configurandosi quale sistema operativo¹⁵ in grado di guidare l’impresa verso la realizzazione degli obiettivi prestabiliti e la ricerca delle condizioni di un equilibrio economico, a valere nel tempo, connotato alle ragioni di esistenza dell’azienda¹⁶.

Anche nel presente lavoro, il termine “controllo” verrà inteso nella sua accezione più condivisa di attività di “guida” “o direzione di impresa”.

1.2. L’evoluzione dei sistemi di controllo: la crescente importanza attribuita alla risorsa “conoscenza”

I sistemi di controllo, come abbiamo sopra ricordato, sono chiamati ad assolvere l’importante funzione di “guida” dell’azienda, permettendo al management di dirigerne l’attività in base all’evolversi delle condizioni interne ed esterne che definiscono il contesto in cui essa opera. È chiaro che per svolgere efficacemente questo ruolo di “guida” i sistemi di controllo devono assumere configurazioni sempre più evolute, in grado di assicurare la congruenza tra l’andamento della gestione e il mutare della dinamica ambientale. Come ha affermato Marchi, in un ambiente altamente perturbato, la crescita aziendale, e i connessi processi di controllo della strategia, “si fondano su una costante verifica dei punti di forza e di debolezza e su un continuo monitoraggio delle variabili-chiave aziendali e ambientali”¹⁷.

Indubbiamente gli enormi progressi realizzati negli ultimi decenni nel campo delle tecnologie dell’informazione e della comunicazione hanno influito in maniera profonda sulle economie di mercato, favorendo il passaggio ad un sistema socio-economico che vede nella conoscenza la risorsa più significativa e determinante¹⁸. Sembra ormai indiscusso il ruolo centrale che le risorse immateriali hanno assunto nei processi di creazione di valore delle aziende, diventando sempre più rilevanti nel determinare i differenziali di competitività e sviluppo tra le imprese. L’accresciuta disponibilità delle componenti tangibili del patrimonio, resa possibile dall’evoluzione tecnologica, ha affievolito l’importanza attribuita in passato ai processi di trasformazione fisica e alle risorse materiali, e nel contempo ha spostato l’enfasi sul patrimonio di conoscenze che l’azienda è in grado di accumulare nel tempo

¹⁴ PAOLINI A., *op. cit.*, 1993, p. 33.

¹⁵ AIROLDI G., *I sistemi operativi*, Giuffrè, Milano, 1979, pp. 3-28; SANTESSO E., *La contabilità direzionale*, Franco Angeli, Milano, 1987, p. 10.

¹⁶ GIANNESI E., *op. cit.*, 1960.

¹⁷ MARCHI L., *I sistemi informativi aziendali*, Giuffrè, Milano, 2003.

¹⁸ DRUCKER P., *La società post-capitalistica*, Sperling & Kupfer, Milano, 1993.

come vera fonte del vantaggio competitivo. Sebbene la materialità dei processi e delle risorse costituisca ancora in molti casi la base per la creazione di valore economico, è evidente che esso dipende sempre più dall'impiego di risorse immateriali e dalla capacità del management di indirizzarle verso il raggiungimento degli obiettivi aziendali.

A ben vedere, il patrimonio intangibile è sempre stato considerato un fattore critico di successo, a cui gli studiosi di economia aziendale hanno dedicato la loro attenzione¹⁹. I contributi dottrinali che hanno approfondito la rilevanza delle risorse immateriali per il successo competitivo dell'impresa sono quanto mai numerosi, sia nella letteratura nazionale che in quella internazionale²⁰. Possiamo ricordare, fra gli altri, i lavori di Rullani²¹, che ha sottolineato la criticità delle risorse intangibili, intese come risorse di conoscenza e di relazioni, e di Quagli che ha individuato nelle risorse immateriali fondate sulla conoscenza le risorse aziendali "caratterizzate da maggior potenziale competitivo e rilevanza strategica (...) fonte di rendite differenziali rispetto ai concorrenti per la loro scarsità"²².

¹⁹ Tra i primi autori che si sono dedicati al tema delle risorse immateriali ricordiamo Itami, che definì le risorse invisibili come quelle risorse che si basano sull'informazioni o che le incorporano. ITAMI H., *Le risorse invisibili*, Isedi, Torino, 1988.

²⁰ Tra i lavori degli studiosi italiani, oltre ai contributi citati in corso di testo, possiamo segnalare, senza pretesa di esaustività: VICARI S., "Invisible asset" e comportamento incrementale, *Finanza Marketing e Produzione*, n. 1, 1989; BUTTIGNON F., Le risorse immateriali: ruolo strategico e problematiche di rilevazione, *Sinergie*, gennaio, 1993; QUAGLI A., *Introduzione allo studio della conoscenza in Economia Aziendale*, Giuffrè, Milano, 1995; FERRANDO P.M., Risorse e risorse immateriali. Natura e implicazioni per il valore dell'impresa, *Saggi sull'immaterialità nell'economia delle imprese*, 1998; CODA V., I fattori produttivi immateriali nell'economia dell'impresa, in AA.VV. (a cura di), *Le immobilizzazioni immateriali, Atti del Convegno 23 giugno 1999*, Cacucci, Bari, 2000; LIPPARINI A., *La gestione strategica del capitale intellettuale e del capitale sociale*, il Mulino, Bologna, 2002; OLIVOTTO L., Il governo della conoscenza competitiva nelle piccole e medie imprese, *Atti del Convegno AIDEA Knowledge management e successo aziendale*, Arti Grafiche Friulane, Udine, 2004. Quanto ai contributi di studiosi stranieri possiamo ricordare tra i più significativi: STEWART T.A., *Intellectual Capital: The New Wealth of Organizations*, Doubleday/Currency, New York, 1997; MOURITSEN J., LARSEN H.T., BUKH P.N., Intellectual Capital and the "Capable Firm": Narrating, Visualising and Numbering for Managing Knowledge, *Accounting, Organizations and Society*, 26, 7-8, 2001, pp. 735-762. Esiste inoltre una letteratura assolutamente feconda sul tema dei sistemi di misurazione degli *intangibles*. Per una rassegna ampia e articolata si rinvia al lavoro di ZAMBON S., MARZO G., GIRELLA L., ABELA M.M., D'ALBORE M.N., *A Literature Review On The Reporting Of Intangibles*, Academic Report, European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), 2020. Sulle recenti prospettive di studio si ritiene di segnalare: CHIUCCHI M.S., DEMARTINI P. (eds), *Qualitative Research in Intangibles, Intellectual Capital and Integrated Reporting Practices. Opportunities, Criticalities and Future Perspectives*, Roma TrE-PRESS, Roma, 2019.

²¹ RULLANI E., Economia delle risorse immateriali: una introduzione, *Sinergie*, 29(9), 1992, pp. 9-47.

²² QUAGLI A., *Knowledge Management. La gestione della conoscenza aziendale*, Egea, Milano, 2001. L'autore ha evidenziato come la preziosità di tali risorse vada ricercata nella lentezza