



Università degli Studi di Cagliari

Dottorato di Ricerca in Scienze Economiche ed Aziendali
Ciclo XXXI

TITOLO TESI:

Controllo di gestione strategico, assetti proprietari e performance aziendali: evidenze nel settore alberghiero

Luca Usai

Settore/i scientifico disciplinari di afferenza: SECS – P/07

Coordinatore corso Dottorato: Prof. Andrea Melis

Tutor: Prof. Andrea Melis

INDICE

INTRODUZIONE	5
CAPITOLO 1 – LO STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING	8
1.1 STRATEGIA E STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING	9
1.1.1 LA STRATEGIA AZIENDALE	9
1.1.2 LO STRATEGIC MANAGEMENT	12
1.2. LO STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING	17
1.2.1 LE ORIGINI DELLO STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING E DELLE TECNICHE COLLEGATE	18
1.2.2 IDENTIFICAZIONE DELLE TECNICHE SMA	20
1.2.3 IL COLLEGAMENTO TRA STRATEGIC MANAGEMENT E STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING	21
1.3 LE TECNICHE DI STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING	23
1.3.1 COSTING (CONTABILITÀ DEI COSTI)	25
1.3.2 PIANIFICAZIONE, CONTROLLO E VALUTAZIONE DELLE PERFORMANCE	26
1.3.3 STRATEGIC DECISION MAKING	27
1.3.4 COMPETITOR ACCOUNTING (CONTABILITÀ DEI COMPETITOR)	28
1.3.5 CUSTOMER ACCOUNTING (CONTABILITÀ DELLA CLIENTELA)	29
1.4. STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING NELL'ERA CONTEMPORANEA	30
1.4.1 LA CONTINGENCY THEORY E LO STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING	30
1.4.2 LA PARTECIPAZIONE DEGLI ESPERTI CONTABILI NEI PROCESSI DECISIONALI	33
1.4.3 L'UTILIZZO DELLE TECNICHE CONTABILI SMA	36
1.4.4 IL PARADOSSO DELLO STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING	37
1.4.5 STRATEGIC MANAGEMENT E STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING IN ITALIA	38
CAPITOLO 2 – MANAGEMENT ACCOUNTING NEL SETTORE DELL'OSPITALITA' ITALIANO	40
2.1 MANAGEMENT ACCOUNTING E CONTINGENCY THEORY NEL SETTORE DELL'OSPITALITÀ	40
2.1.1 LE PRINCIPALI DIFFERENZE TRA LE AZIENDE DI SERVIZI E QUELLE DI PRODUZIONE	41
2.1.2 I PRINCIPALI ASPETTI DELLE AZIENDE OPERANTI NEL SETTORE DELL'OSPITALITÀ	41
2.1.3 L'ATTRIBUZIONE DEI COSTI AGLI OGGETTI DI COSTO: LE DIFFERENZE TRA LA COMPONENTE CAMERA, BEVANDE E RISTORAZIONE.	43
2.1.4 EVIDENZE EMPIRICHE DELLA RICERCA SULLA CONTINGENZA NEL SETTORE DELL'OSPITALITÀ	44
2.1.5 GLI ASPETTI DI STRATEGICI E ORGANIZZATIVI – HOTEL INDIPENDENTI VERSO HOTEL DI CATENA, MODELLI DI BUDGET E LA SEPARAZIONE TRA PROPRIETÀ E CONTROLLO	46
2.2 L'UTILIZZO DELLE TECNICHE DI MANAGEMENT ACCOUNTING NEL SETTORE DELL'OSPITALITÀ	46
2.2.1 IL PROCESSO DI BUDGETING E DI ANALISI DELLE VARIANZE	46
2.2.2 PERFORMANCE MANAGEMENT, BENCHMARKING E L'IMPLEMENTAZIONE DELLA BALANCED SCORECARD	47
2.3 LE INNOVAZIONI SOTTO IL PROFILO ORGANIZZATIVO E DEL MANAGEMENT ACCOUNTING	48
2.3.1 LE INNOVAZIONI DI MANAGEMENT ACCOUNTING: ACTIVITY-BASED COSTING, CUSTOMER PROFITABILITY ANALYSIS, STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING AND COMPETITOR ACCOUNTING	48
2.3.2 LE DIFFERENTI STRUTTURE ORGANIZZATIVE E CONTRATTUALI ALL'INTERNO DEL SETTORE DELL'OSPITALITÀ	51
2.4 IL SETTORE DELL'OSPITALITÀ ITALIANO	52
2.4.1 LE PECULIARITÀ DEL SETTORE DELL'OSPITALITÀ ITALIANO	52
2.4.2 GLI HOTEL DI CATENA IN ITALIA	57
2.4.3 LE STRUTTURE ORGANIZZATIVE DELLE CATENE ALBERGHIERE E DEGLI HOTEL INDIPENDENTI	58
CAPITOLO 3 - L'UTILIZZO E RUOLO DEL CONTROLLO DI GESTIONE A LIVELLO CORPORATE	60

3.1 METODO: LE INTERVISTE	60
3.1.1 I PROFILI DEGLI INTERVISTATI	63
3.1.2 LA CODIFICA DELLE INTERVISTE EFFETTUATE	64
3.2 I RISULTATI DELLE INTERVISTE	66
3.2.1 LE PECULIARITÀ DELLE AZIENDE A CUI FANNO RIFERIMENTO I PROFILI INTERVISTATI	66
3.2.2 LE CARATTERISTICHE DEI SISTEMI CONTABILI DI CONTROLLO DI GESTIONE DELLE CATENE ALBERGHIERE	68
3.2.3 I SOGGETTI COINVOLTI NEL PROCESSO DI CONTROLLO DI GESTIONE AZIENDALE	69
3.2.5 IL RUOLO DEL CONTROLLO DI GESTIONE	82
3.2.6 GLI ASPETTI LEGATI ALL'ACCOUNTABILITY O RENDICONTAZIONE DA PARTE DEI GENERAL MANAGER	87

CAPITOLO 4 - L'UTILIZZO DELLO STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING A LIVELLO DI SINGOLA BUSINESS UNIT	90
---	-----------

4.1 FRAMEWORK TEORICO E GAP DELLA DOTTRINA CHE SI INTENDE COLMARE	90
4.2 LO SVILUPPO DELLE IPOTESI	93
4.2.1 DIMENSIONE DELL'AZIENDA E UTILIZZO SMA	93
4.2.2 L'OUTSOURCING E L'UTILIZZO SMA	93
4.2.3 GENERAL MANAGER NON SOCI E UTILIZZO SMA	94
4.2.4 HOTEL DI CATENA E UTILIZZO SMA	95
4.2.5 COMPETENZE E CARATTERISTICHE GENERAL MANAGER E UTILIZZO SMA	95
4.2.6 COMPETIZIONE NEL MERCATO E UTILIZZO SMA	97
4.2.7 UTILIZZO SMA E PERFORMANCE ECONOMICO-FINANZIARIA	97
4.2.8 UTILIZZO SMA E LA CUSTOMER PERFORMANCE	98
4.3 PROCEDURA E METODO	99
4.3.1 STRUMENTI E PARTECIPANTI	99
4.4 LE MISURE UTILIZZATE	100
4.4.1 L'UTILIZZO DELLE TECNICHE DI STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING	100
4.4.2 LE PERFORMANCE AZIENDALI	101
4.4.3 L'OUTSOURCING	102
4.4.4 LA STRUTTURA DI PROPRIETÀ E CONTROLLO	102
4.4.5 LE COMPETENZE DEL GENERAL MANAGER	102
4.4.6 LE CARATTERISTICHE DEL GENERAL MANAGER	102
4.4.7 LE CARATTERISTICHE DELLA STRUTTURA HOTEL E LA COMPETITIVITÀ	103
4.5 I RISULTATI – IL MODELLO DI EQUAZIONI STRUTTURALI	105
4.5.1 L'ANALISI DEI DATI	105
4.5.2 L'UTILIZZO DELLO SMA A LIVELLO DI BUSINESS UNIT	106

CAPITOLO 5 – ASSUNZIONI CONCLUSIVE	114
---	------------

BIBLIOGRAFIA	119
---------------------	------------

INDICE- TABELLE

Tabella 1.1 - Evoluzione strategic management Fonte: Adattata da Nixon e Burns, 2012	15
Tabella 1.2 - Definizioni dello Strategic Management Accounting Fonte: Amanollah et al 2017	18
Tabella 1.3 - Tecniche SMA – Fonte: Cadez e Guilding, 2008	24
Tabella 3.1 - Durata interviste - Fonte: ns elaborazione	63
Tabella 3.2 - Aziende che hanno preso parte alla ricerca - Fonte ns elaborazione	64
Tabella 3.3 - Tematiche di codifica utilizzate – Fonte: ns elaborazione	65
Tabella 3.4 - Frequenza reportistica corporate vs business unit - Fonte: ns elaborazione	68
Tabella 3.5 - Tecniche SMA adottate dalle catene. Fonte: ns elaborazione	79
Tabella 4.1 - Statistiche descritte performance economico-finanziaria	101
Tabella 4.2 - Statistiche descrittive customer performance	101
Tabella 4.3 - Statistiche descrittive outsourcing e struttura proprietaria	102
Tabella 4.4 - Statistiche descrittive caratteristiche general manager	102
Tabella 4.5 - Statistiche descrittive caratteristiche e competitività struttura	103
Tabella 4.6 - Definizione e fonti delle variabili	104
Tabella 4.7 - Goodness of fit dei modelli strutturali e di misurazione	106
Tabella 4.8 - Modello 1 ipotizzato - Coefficienti strutturali	107
Tabella 4.9 - Modello 1 rivisto con general manager agente - Coefficienti strutturali	109
Tabella 4.10 - Modello 1 hotel di catena - Coefficienti strutturali	110
Tabella 4.11 - Modello 2 - Coefficienti strutturali	111
Tabella 4.12 - Riepilogo delle ipotesi formulate	113

INDICE- FIGURE

Figura 2.1 - - Arrivi e presenze Italia 2008-2016 Fonte: ISTAT	55
Figura 2.2 --Soggiorni dei turisti residenti e non residenti negli hotel Italiani. Fonte: ISTAT	55
Figura 2.3 - - Domanda comparto Extra-alberghiero (2016). Fonte: ISTAT	57
Figura 2.4 - Catene alberghiere vs Hotel indipendenti Fonte: ns elaborazione	58
Figura 2.5 - Assetti proprietari Hotel di Catena e indipendenti in Italia Fonte: ns elaborazione	59
Figura 3.1 - La struttura dell'intervista - Fonte: ns elaborazione	61
Figura 3.2 -Struttura Azienda1	70
Figura 3.3 - Struttura Azienda 2	71
Figura 3.4 - Struttura Azienda 3	71
Figura 3.5 - Struttura Azienda 4	71
Figura 3.6 - Struttura Azienda 5	72
Figura 3.7 - Struttura Azienda 6	72
Figura 3.8 - Struttura Azienda 7	72
Figura 3.9 - Struttura Azienda 8	73
Figura 3.10 - Struttura Azienda 9	73
Figura 3.11 - Struttura Azienda 10	73
Figura 3.12 - Struttura Azienda 11	74
Figura 3.13 - Struttura Azienda 12	74
Figura 3.14 - Struttura Azienda 13	74
Figura 3.15 - Struttura Azienda 14	75
Figura 3.16 - Struttura Azienda 15	75
Figura 3.17 - Struttura Azienda 16	75
Figura 3.18 - Struttura Azienda 17	75
Figura 3.19 - Struttura Azienda 18	76
Figura 3.20 - Struttura Azienda 19	76
Figura 4.1 - Modello teorico ipotizzato	98
Figura 4.2 - Modello 1 ipotizzato- Coefficienti strutturali	107
Figura 4.3 - Modello 1 rivisto con general manager agente - Coefficienti strutturali	108
Figura 4.4 - Modello 1 rivisto catene - Coefficienti strutturali	109
Figura 4.5 - Modello 2 – Coefficienti strutturali	111

INTRODUZIONE

La letteratura di management accounting ha progressivamente evidenziato e criticato l'eccesso di focalizzazione sul breve periodo dei tradizionali strumenti di controllo di gestione (Bromwich, 1990; Kaplan e Norton, 1992;1996; Cadez e Guilding, 2008). Tali strumenti, così utilizzati, non producono i benefici che ci si attende dagli stessi poiché non consentono alle aziende di monitorare il raggiungimento degli obiettivi strategici di medio lungo termine (Simmonds, 1981; Bromwich, 1990; Hoque, 2004). Ciò è tanto più rilevante alla luce delle considerazioni proposte sia dalla cosiddetta "contingency theory", che evidenzia come le caratteristiche di contesto influenzino l'efficacia e la funzionalità dei sistemi di controllo di gestione (Otley, 1980;2017; Fisher, 1998), sia dalle teorie sulla corporate governance (Hambrick e Mason, 1984; 2007; Sharma, 1997) che mostrano come gli assetti proprietari possano giocare un ruolo rilevante sulla scelta ed il funzionamento dei sistemi di controllo (Lambert, 2006; Hielb, 2014) sulla performance (Otley, 1999). In questo scenario, si sviluppa il dibattito sullo Strategic Management Accounting (d'ora in avanti SMA), sulla sua diffusione in termini di strumenti e sulle potenzialità di questi di migliorare la performance aziendale intesa in senso ampio.

Il presente elaborato ha l'obiettivo di inserirsi in questo dibattito scientifico indagando quali fattori spingono le aziende all'utilizzo delle tecniche SMA e quali sono gli effetti sulla performance che questi generano. L'analisi empirica sarà svolta su un campione di 505 aziende alberghiere e 22 CEO o CFO appartenenti a gruppi di hotel di catena nazionali e internazionali operanti in Italia.

Nonostante alcuni studi abbiano iniziato ad evidenziare i legami esistenti tra le caratteristiche aziendali e l'utilizzo dei sistemi di SMA (Cadez e Guilding, 2008; Cinquini e Tenucci, 2012, Nixon e Burns, 2012; Carlson-Wall et al, 2015, Laplsey et al, 2017; Amanollah et al, 2017) l'influenza delle caratteristiche della governance e le conseguenze sulla performance derivanti dall'utilizzo di questi strumenti di controllo di gestione, definiti come "strategici", necessitano di approfondimento soprattutto in contesti altamente competitivi. Tra i diversi fattori che si intendono analizzare, in quanto poco approfonditi dalla letteratura esistente, particolare attenzione verrà posta sulle diverse tipologie di assetto proprietario, sia a livello di singola unità operativa, sia a livello corporate. Di fatto, gli strumenti di SMA, superando i limiti dei sistemi di controllo tradizionali, intendono supportare la strategia e possono ricoprire un duplice ruolo meritevole di indagine. Da un lato, essi possono essere usati per supportare i manager nei processi decisionali (strumento di decision making), dall'altro, possono essere utili strumenti di rendicontazione e valutazione interna (strumento di accountability) nel rapporto tra alta direzione e proprietà. In entrambe le prospettive, le competenze manageriali possedute dai soggetti che assumono le decisioni strategiche ed operative, siano essi proprietari/imprenditori oppure top manager, potrebbero influenzare la scelta e l'efficacia di tali strumenti.

Infine, ci si propone di comprendere, in che modo differenti modalità di utilizzo degli strumenti SMA possano influenzare la performance aziendale. Quest'ultima viene intesa in senso ampio, ossia multidimensionale, comprendendo sia le consuete metriche economico-finanziarie, sia prospettive di performance differenti, come la customer performance, che risultano in molti settori di fondamentale importanza.

Al fine di colmare il gap esistente in dottrina, le principali domande a cui si intende rispondere con questa ricerca sono:

RQ1: In che modo gli assetti proprietari influenzano l'adozione delle tecniche di SMA?

RQ2: In che modo le competenze e caratteristiche manageriali influenzano l'adozione delle tecniche SMA?

RQ3: Per quali ragioni i sistemi di controllo di gestione sono utilizzati a livello corporate?

RQ4: Per quali ragioni i sistemi di controllo di gestione sono utilizzati a livello di business unit?

RQ5: L'adozione di queste tecniche influenza la performance aziendale?

Al fine di dare una risposta alle domande che ci si è posti, il lavoro si concentra su un settore economico specifico e di particolare rilevanza per l'economia italiana, quello dell'ospitalità alberghiera. La scelta di questo settore si motiva con gli importanti vantaggi che offre ai fini della ricerca. Il primo è relativo al fatto che nel settore alberghiero, come in altri contesti, la performance aziendale si sostanzia non solo in indicatori economico-finanziari ma può essere valutata anche secondo altre prospettive non economico-finanziarie, ad esempio legate alla clientela ed alla reputazione aziendale. Ebbene, nel settore alberghiero è possibile reperire dati sulle performance non economico-finanziarie non self-reported (dichiarati dal rispondente nel questionario) dalle stesse aziende ma bensì quantificati da terze parti (ad esempio sulla soddisfazione del cliente). Il focus sull'azienda alberghiera consente di ottenere un livello di maggiore oggettività nella quantificazione delle variabili che solitamente sono intese come autoreferenziali;

Inoltre, il settore alberghiero risulta eterogeneo nella composizione degli assetti proprietari; operando, all'interno del settore, hotel definiti come "indipendenti" e hotel di catena. I primi, a loro volta, possono avere assetti organizzativi diversi, che possono includere o meno la presenza di management esterno. Di conseguenza, il settore appare ideale per verificare come gli assetti proprietari e di controllo influenzino l'adozione e la loro efficacia in termini di performance aziendale degli strumenti di SMA.

Infine, le aziende del settore alberghiero mostrano un elevato livello di complessità sia organizzativa che gestionale, sono aziende fortemente orientate al mercato ed operano in un mercato particolarmente competitivo e dinamico, che rende gli strumenti di SMA particolarmente necessari ed utili.

Da un punto di vista metodologico, si utilizzerà un metodo misto di ricerca, ossia tecniche sia quantitative che qualitative integrate, con l'obiettivo di mitigare i rispettivi punti di debolezza. Dal punto di vista quantitativo, sono utilizzate tecniche di stima econometrica (modelli di equazioni strutturali) per individuare e misurare le relazioni tra le variabili dipendenti (es: adozione e modalità di utilizzo degli strumenti di SMA, performance aziendale) ed indipendenti (es: assetti proprietari, competenze dell'alta direzione) di interesse, nonché per determinare l'intensità delle relazioni stesse; i metodi qualitativi saranno invece adottati non solo per raffinare e testare i questionari da sottoporre alle aziende ma anche per cogliere in maggiore profondità le determinanti e le implicazioni derivanti dall'utilizzo delle tecniche SMA.

La tesi è organizzata come segue. All'interno del capitolo 1 vi è una panoramica dell'evoluzione della dottrina del management accounting "tradizionale" a strategic management accounting, analizzando quali sono i legami dello stesso con il processo di strategic management aziendale. Ci si soffermerà su quelle che sono state le origini dello stesso e sulla potenziale rilevanza di tale argomento attualmente. Inoltre, si intende approfondire quali siano le tecniche che possono essere considerate come appartenenti allo SMA e quali caratteristiche aziendali individuali e ambientali, in un modello contingente ne abbiano influenzato l'adozione.

Il secondo capitolo contestualizza la ricerca all'interno del settore dell'ospitalità. All'interno dello stesso viene svolta una rassegna della letteratura sulle ragioni che hanno spinto gli accademici a concentrarsi negli studi di accounting, su questo settore e quali siano stati i temi maggiormente affrontati dagli stessi. Infine, si vuole dare una panoramica dell'organizzazione del settore in Italia e delle sue peculiarità.

Nel terzo capitolo, a seguito di un'analisi qualitativa svolta coinvolgendo principali CEO e CFO delle più importanti catene operanti in Italia, si cercherà di comprendere non solo quali sono le tecniche di strategic management accounting maggiormente utilizzate a livello corporate ma anche quali siano gli scopi che portino all'implementazione delle stesse. I risultati dimostrano come l'utilizzo di tali tecniche è dovuto a due principali ragioni: il controllo sul perseguimento della strategia aziendale e la resa del conto da parte dei manager.

All'interno del quarto capitolo, verrà analizzato con un'analisi quantitativa l'utilizzo delle tecniche di strategic management accounting a livello di singola unità operativa. Adoperando un approccio contingente si spiegherà quali variabili possano influenzarne l'adozione e se l'utilizzo dello SMA abbia un effetto sulla performance aziendale.

Infine, il quinto capitolo è dedicato alla discussione dei risultati delle analisi empiriche e alle assunzioni conclusive.

CAPITOLO 1 – LO STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING

1.1 Strategia e Strategic Management Accounting

1.2 Lo Strategic Management Accounting

1.3 Le tecniche di strategic management accounting

1.4 Strategic management accounting nell'era contemporanea

Il presente capitolo è volto a considerare uno dei temi sulla contabilità per la direzione, lo strategic management accounting. È di comune accordo, in letteratura, che il termine “Strategic Management Accounting” (d’ora in avanti “SMA”) sia stato coniato da Simmonds (1981; p.26) il quale lo ha definito come “la generazione e l’analisi di informazioni riguardanti business aziendale e competitor con il fine di sviluppare e monitorare la strategia aziendale, collocandolo come anello di congiunzione tra strategic management e contabilità (accounting). Alcuni autori si sono soffermati proprio su questo ruolo di collegamento con due differenti visioni (Bromwich, 1990; Guilding, 1999): una prima secondo la quale le informazioni contabili sono di supporto allo strategic management (SM-A), e una seconda per la quale, invece, sono solo alcune specifiche tecniche contabili ad avere una natura strategica (S-MA). Qualsiasi sia la prospettiva alla quale si faccia riferimento, si denota che entrambe concordino sul fatto che lo strategic management accounting sottintende la presenza di un contributo attivo da parte degli esperti contabili in azienda per quanto concerne la formulazione e l’implementazione della strategia, uscendo dalle canoniche analisi puramente economico-finanziarie e configurando gli stessi come parte centrale delle attività aziendali (Tayles, 2011). Alcuni ricercatori hanno invece utilizzato una definizione maggiormente ristretta, definendo lo SMA come un insieme di tecniche utili per analizzare i concorrenti aziendali (Bjørnønenak e Olson, 1999; Guilding, 1999). Altri invece, lo definiscono come elemento fortemente collegato con il posizionamento strategico aziendale (Rosendler, 1995), o come un elemento di integrazione tra management accounting e marketing (Roslender e Hart, 2003).

Bromwich (1990) in uno dei suoi principali lavori su questo argomento ha riconosciuto come all’interno dello SMA dovesse essere incluso il processo di determinazione dei costi degli attributi di prodotto (attribute costing). Secondo l’autore, tale tecnica doveva essere utilizzata qualora l’azienda operasse all’interno di un mercato competitivo/concorrenziale e dovesse costruire e mantenere un vantaggio competitivo di costo sui competitors. Da quel momento in poi, Shank, partendo da un concetto definito da Porter (1980;1985), conio il concetto di “strategic cost management”, costruito sulla base dei principali elementi della catena del valore, dei driver di costo e delle analisi di vantaggio competitivo (Shank, 1989, Shank e Govindarajan, 1992; Shank, 1996)

Una recente definizione di SMA, che trova il maggior consenso da parte della dottrina, è quella dove lo strategic management accounting viene inteso come un “contenitore” all’interno del quale possono essere raccolte tutte le tecniche di management accounting, aventi come elemento essenziale un chiaro focus strategico (Guilding, Cravens e Tayles 2000; Tayles, Bramley, Adshed e Farr, 2002; Cadez e Guilding 2008).

Shank (2006), nella sua rassegna della letteratura sul management accounting ha considerato gli anni novanta come la “gloriosa decade” di questo argomento, nonostante esso non abbia avuto la rilevanza meritata, offuscato da altri eventi come scandali finanziari e conseguenti tematiche legate alla corporate governance. Infatti, in quegli anni ricercatori si sono concentrati su questa tematica, ma non quanto secondo alcuni autori fosse necessario per la sua importanza (Nixon e Burns, 2012). Vi è una limitata evidenza empirica circa le modalità con le quali i termini strategic management

accounting o strategic control management sono utilizzati da parte dei manager aziendali, ma allo stesso tempo questo non implica che non ci sia stato in questi anni un'evoluzione del management accounting avvicinandolo alle esigenze strategiche aziendali (Cadez e Guilding, 2008; 2012).

Questi aspetti sono tanto più rilevanti alla luce delle considerazioni proposte sia dalla cosiddetta "contingency theory" (Otley, 1980;2016 Fisher, 1998), che evidenzia come le caratteristiche di contesto influenzino l'efficacia e la funzionalità dei sistemi di controllo di gestione, sia dalle teorie sulla corporate governance (agency theory e upper echelons theory) (Eisenhardt, 1989; Lambert, 2006; Hambrick e Mason, 1984; Hielb, 2014), le quali mostrano come gli assetti proprietari e organizzativi possano avere un ruolo rilevante sulla scelta e sul funzionamento dei sistemi di controllo direzionale e sulla performance.

In questo scenario, si sviluppa il dibattito sullo SMA, sulla sua diffusione in termini di strumenti utilizzati e sulle potenzialità di questi di migliorare la performance aziendale intesa in senso ampio.

1.1 Strategia e Strategic Management Accounting

In un ambiente, contraddistinto da un'elevata complessità data non solo dai suoi continui mutamenti, ma anche dalla maggiore competitività e dalla diffusione, più rapida rispetto al passato, della conoscenza, le aziende devono sempre più far fronte a nuove e difficili sfide per continuare a svolgere la propria attività in maniera competitiva (Dent, 1996; Hansen 1998; Hoque et al, 2001; Ax et al, 2017). Sia da parte dell'accademia che degli operatori, vi è evidenza. (Zoni e Merchant, 2007; Cadez e Guilding, 2008; Jorgensen e Messner, 2010) di come, affinché un'impresa possa ricoprire un ruolo considerevole all'interno del mercato moderno, sia importante che la contabilità e gli esperti contabili aziendali cambino il proprio ruolo all'interno dei processi e delle strutture organizzative adottando un maggiore focus strategico.

Come scritto in precedenza, alcuni studiosi hanno visto lo SMA come un contributo, da parte degli esperti contabili aziendali, nel processo di formulazione e implementazione della strategia (Shank, 1989;1996). Altri invece, l'hanno riconosciuto come un'opportunità di dare nuovamente importanza alla contabilità aziendale, cambiando e migliorando il livello delle tecniche e le relative funzioni aziendali, spostando l'orientamento su tutti gli aspetti del business aziendale e non solo quello economico finanziario (Roslender, 1995).

A partire dall'ultimo millennio, diverse proposte di sviluppo dello SMA (Cadez e Guilding, 2008; Cinquini e Tenucci, 2010; Cadez e Guilding, 2012; Nixon e Burns, 2012, Carlsson-Wall et al 2015; Laplsey et al, 2017; Amanollah et al, 2017) hanno originato l'interesse da parte dei ricercatori. Lo SMA viene trattato e presentato come un approccio comune per far fronte ai problemi gestionali dovuti alla sempre maggiore competitività.

1.1.1 La strategia aziendale

Gli accademici hanno studiato lo strategic management accounting, distinguendo differenti concezioni di strategia (Bhimani e Keshtvarz, Guilding 2000; Cinquini e Tenucci, 2010). La definizione di strategia che riscontra il maggior consenso da parte degli studiosi dello SMA è quella coniata da Simmonds (1981, 1986) che la definisce come lo stratagemma per far fronte alla competizione del mercato. Il concetto di strategia è stato però inizialmente sviluppato nel contesto militare, nel quale la stessa veniva considerata come la scelta di una posizione ottimale in combattimento rispetto a quella dell'oppositore (Sun, 1971). Successivamente, Porter (1980), prendendo spunto da questa definizione, ha provato a calarla nel contesto economico. Egli ha definito la strategia come un

elemento utile per la creazione ed il mantenimento del vantaggio competitivo in ogni area del business aziendale (Porter, 1980;1985). In linea con questa definizione, lo stesso autore ha poi illustrato quello che può essere inteso come il principale concetto di strategia supportato in tutta la dottrina di management accounting. Egli ha distinto due principali tipologie di vantaggio competitivo che possono essere identificate in un'azienda: la leadership di costo e la differenziazione (Porter, 1980; 1985). La leadership di costo si estrinseca nell'offrire prodotti e servizi a basso costo, puntando su un ampio volume di affari tali da consentire di sfruttare delle economie di scala. Di contro, le aziende che attuano strategie di differenziazione, mirano ad attrarre potenziali consumatori puntando sulle caratteristiche differenti del proprio prodotto o servizio rispetto a quello dei competitor, ad esempio con prodotti personalizzati e servizi di alta qualità (Porter, 1980). Porter ha inoltre presentato una terza fonte strategica per il conseguimento del vantaggio competitivo chiamata focalizzazione. Quest'ultima fa riferimento all'applicazione delle due precedenti configurazioni, non in relazione a tutto il mercato, ma solamente ad uno specifico segmento. Quanto delineato può essere considerato come il framework del posizionamento competitivo aziendale, nonché quello sulla base del quale l'azienda struttura il proprio sistema di management, contabilità e controllo (Langifield-Smith, 1997).

Alcuni ricercatori hanno definito il concetto di strategia di Porter come troppo semplificatore della realtà, identificando invece la strategia come un concetto multidimensionale nonché elemento fondamentale dell'attività aziendale (Nyamory, Pereira, e Lawrence 2001). Infatti, la strategia è inerente e fondamentale per lo svolgimento delle attività essenziali, che l'azienda, tramite il suo management, deve porre in essere al fine di affrontare le continue sfide durante il suo ciclo di vita (Hax, 1998).

La visione di Hax (1998) è più simile a quella di Chandler (1962) che ha definito la strategia come "la determinazione degli obiettivi aziendali di lungo termine, ovvero le azioni da porre in essere e la conseguente allocazione delle risorse necessarie per raggiungerli" (Chandler, 1962, p. 25). Sempre su questo filone di riferimento, Mintzberg (1978) ha spiegato la strategia come un insieme di decisioni riguardanti il futuro dell'azienda, che assumono un significato quando vengono implementati nella struttura organizzativa e nei processi aziendali.

Nella dottrina italiana di strategia aziendale la stessa viene vista come "quel sistema di scelte e di azioni che determina dinamicamente il posizionamento di equilibrio strutturale e simultaneo dell'azienda a fronte dei suoi diversi interlocutori e mercati" (Coda, 1998; p. 24). Questa definizione si discosta da quella di Porter, poiché si riferisce all'impostazione che l'azienda vorrebbe dare alla propria attività di ricerca del successo, indipendentemente che lo stesso sia ottenuto (Invernizzi, 2008)

All'interno di qualsiasi tipologia di azienda, la strategia prevede una moltitudine di processi di pianificazione, intrapresi a diversi livelli gerarchici dell'organizzazione, nonché le politiche aziendali perseguite e gli obiettivi e target che si vogliono raggiungere. La formulazione della strategia è da intendere come un processo decisionale, consapevole e controllato volto a produrre un quadro completo circa gli obiettivi aziendali, definiti dettagliatamente in modo esplicito, prima che la stessa venga implementata (Mintzberg et al, 1998). In sintesi, questo processo strategico può essere considerato come l'attività manageriale volta alla definizione della strategia e dei conseguenti obiettivi, mentre l'implementazione della stessa si concretizza nelle azioni che vengono poste in essere per perseguirla.

Le differenze tra una definizione "stretta" come quella del vantaggio competitivo di Porter e quella più "ampia" (nonché obiettivi-mezzi di Chandler) sono date principalmente dal fatto che la prima al

contrario di quest'ultima, presuppone che le finalità e obiettivi aziendali siano date da parte del management focalizzandosi su quelli che sono i mezzi necessari per raggiungerli.

Per esempio, Porter (1985) spiega come il vantaggio competitivo possa essere raggiunto tramite la differenziazione o con la leadership di costo, in quest'ultimo caso con dei prezzi bassi, mentre, nella definizione più ampia, la strategia è pensata come fosse un modello globale ed integrato (Hax e Majluf, 1991) il quale ha il fine di comprendere quali siano le basi di partenza dell'azienda oggi, dove la stessa si voglia posizionare nel futuro e come voglia raggiungere quanto definito dai diversi obiettivi.

La definizione ampia spiega la strategia come un approccio contingente (Nyamori et al 2001), proprio perché un'azienda per sopravvivere deve continuamente allineare le sue attività con quelle che sono le opportunità che l'ambiente esterno può offrirle, tenendo conto delle risorse che ha a disposizione. Inoltre, questa stessa definizione prevede che l'azienda non debba seguire rigidi piani d'attività, ma che debba essere pronta a modificare gli stessi continuamente.

Come affermato da Mintzberg (1978) la strategia deriva o scaturisce dall'interazione tra l'ambiente di riferimento, la struttura organizzativa aziendale e il suo management o direzione. Con riferimento a queste relazioni il management aziendale ricerca un equilibrio tra la capacità di dover cambiare in funzione dei mutamenti dell'ambiente esterno e la stabilità richiesta dai componenti della struttura organizzativa (Mintzberg, 1978).

Un'altra delle differenze tra le due prospettive, è invece quella legata al modello di controllo. L'approccio di Porter è connesso con un modello di controllo strategico maggiormente normativo, il quale si riferisce ad un'impostazione che preveda la definizione di una missione aziendale, l'identificazione dei punti di forza e debolezza, delle opportunità e minacce, quindi la formulazione, implementazione e controllo della strategia (Hax e Majluf, 1991; Hamermesh, 1986). Al contrario, se si segue la definizione ampia devono essere utilizzati dei modelli di controllo descrittivi. Questo implica il rigetto di un approccio, puramente normativo considerato semplificatore della realtà, e rappresenta lo strategic management non come processo deliberato (top-down), ma emergente, (bottom-up) (Cristensen e Raynor, 2003) frammentato e confusionario (Mintzberg 1978).

La ricerca empirica, svolta sino a quel momento, a differenza del dibattito teorico, non ha considerato quali fossero i differenti processi di formazione della strategia, deliberata o emergente (Mintzberg et al, 1976; Mintzberg, 1978). Nell'ambito della letteratura in materia di management accounting, è condiviso che esista una semplice e lineare relazione tra i sistemi di strategic management accounting e la strategia, in virtù del fatto che tali tecniche siano utilizzate a seconda della strategia implementata. Tuttavia, questo approccio può essere considerato come troppo semplicistico, proprio perché nella realtà possono esservi delle differenze, ad esempio, tra la strategia formulata e quella implementata (Cinquini e Tenucci, 2010). Inoltre, un sistema di tecniche SMA potrebbe non essere utile all'azienda, se la strategia formulata non è adatta all'ambiente in cui la stessa operi.

Sono diversi gli aspetti di cui si debba tenere conto qualora la strategia aziendale e le sue caratteristiche vengano poste in relazione con le tecniche di strategic management accounting utilizzate dall'azienda (Cadez e Guilding, 2008; Cinquini e Tenucci, 2010). Innanzitutto, la sua natura pluridimensionale, le differenze tra ciò che viene formalizzato e ciò che viene implementato, nonché la difficoltà nel comunicare la strategia ai diversi manager operativi e l'incapacità di riconoscere il processo strategico come un processo in continuo sviluppo, hanno rappresentato i principali punti di debolezza nel rendere operativi tutti gli studi sulla strategia (Langfield-Smith; 2007, pag 76).

Nelle ricerche contingenti, che hanno messo in relazione le diverse configurazioni strategiche con le tecniche di management accounting, al fine di raggruppare diverse tipologie di aziende in cluster omogenei tra loro (Langfield-Smith, 1997; Cinquini e Tenucci, 2010), sono state utilizzate maggiormente quelle individuate da Miles e Snow (1978), Gupta e Govindarajan (1984) e Porter (1980;1985).

Miles e Snow (1978) hanno spiegato come il management di una azienda si trovi principalmente davanti a tre tipologie di problemi: quello imprenditoriale (costituito dalla scelta strategica/strategic management del prodotto e del mercato), quello tecnologico (concernente la produzione e distribuzione dei prodotti) e quello amministrativo (l'organizzazione del sistema di supporto delle decisioni imprenditoriali e tecniche). Facendo riferimento a queste tipologie di problemi, e alla capacità di cambiamento del prodotto o del mercato, gli autori hanno identificato tre tipologie di aziende presenti nel mercato. I "Prospectors" (cercatori d'oro) i quali si propongono di fronte alla competitività del mercato con l'innovazione del loro prodotto, offrendo un'ampia gamma di prodotti/servizi, ed essendo pionieri all'interno del loro mercato di riferimento. Per tale motivo, marketing e ricerca e sviluppo sono le attività svolte con maggiore enfasi in questo tipo di organizzazioni. Dall'altro lato i "Defenders", sono coloro che operano all'interno di un ambiente perlopiù stabile ed offrono una stretta gamma di prodotti. Il loro focus è l'efficienza organizzativa, di fatti collocano maggiore enfasi in attività come la produzione e la progettazione. Infine, gli "Analyzers" combinano alcuni aspetti delle due precedenti classificazioni. Gli stessi operano nel mercato con due tipologie di prodotto, di cui il primo in un mercato stabile e quindi si focalizzano sull'efficienza produttiva, e un secondo, il quale invece si posiziona in un mercato dinamico dove è necessario far fronte alla competitività con l'innovazione.

Gupta e Govindarajan (1984) hanno invece adottato l'approccio del ciclo di vita utilizzando il concetto di missione strategica o portfolio di strategie. In modo particolare, con riferimento alla fase del ciclo di vita in cui si trova l'azienda, nella quale la domanda di mercato incontra l'offerta del prodotto, l'azienda dovrà avere una precisa "missione strategica", adatta a quella specifica fase di mercato. Gli autori hanno descritto 4 differenti tipologie di missione strategica sulla base del trade-off esistente tra obiettivi di crescita della quota di mercato e massimizzazione del profitto a breve termine. La missione "Build" ha lo scopo di migliorare la quota di mercato e il posizionamento competitivo, non concentrandosi sull'aumento delle spese ed i flussi di cassa. Al contrario, la missione "Harvest" mira a massimizzare il profitto di breve termine a prescindere dalla crescita della quota di mercato desiderata. La missione "Hold" sta in mezzo rispetto alle due precedenti configurazioni ed invece quella "Divest" è quella per la quale l'azienda cerca di liquidare attrezzature e prodotti di una linea produttiva al termine del suo ciclo di vita.

Infine, come visto in precedenza, Porter (1980;1985) ha individuato tre diverse tipologie di strategia che potrebbero consentire all'azienda di ottenere il vantaggio competitivo: la leadership di costo, la differenziazione e la focalizzazione.

1.1.2 Lo Strategic management

Lo strategic management ha avuto origine da tre principali lavori di Chandler (1962) "Strategy e Structure", Ansoff (1965) "Corporate Strategy" e dal libro di Learned et al (1965) "Business Policy". Chandler (1962) ha definito la strategia come l'insieme degli obiettivi aziendali di lungo termine e le risorse e azioni che devono essere realizzate per raggiungerli. È da sottolineare come il focus degli accademici e dei consulenti, negli anni 60 e 70, non riguardasse tanto la fase di implementazione della strategia, ma solamente la definizione della stessa, quindi la pianificazione aziendale (Nixon e Burns, 2012).

Sempre in quegli anni, si è passati da un approccio deterministico “one best way” ad un approccio maggiormente contingente dove le aziende dovevano continuamente adattare obiettivi e risorse in base alle opportunità e minacce dell’ambiente di riferimento (Woodward, 1965).

In Italia, numerosi autori hanno affrontato le tematiche sulla strategia aziendale e lo strategic management, ed in modo particolare Coda (1988;1991) ha definito “Valutare la strategia di un’azienda significa esprimere un giudizio sia sulla concezione di fondo dell’azienda – dei suoi fini, del suo campo di attività, del suo modo di essere e di operare – sia sui concreti obiettivi e indirizzi gestionali ed organizzativi in cui tale concezione si esplicita” (Coda, 1991). Quanto definito da Coda rispecchia a pieno la necessità di valutare la strategia per determinare la sua validità. Tale processo valutativo dovrebbe essere effettuato sia in via preventiva sia in via consuntiva.

Il cambiamento dell’ambiente economico, in modo particolare il progresso tecnologico e globalizzazione, è stato il principale protagonista delle vicissitudini che hanno dovuto affrontare le aziende negli ultimi 60 anni. In modo particolare, la velocità di questo cambiamento è andata continuamente in crescendo (Nadler e Tushman, 1999; Williamson, 1999; Jacobides, 2010). Partendo dalla decade degli anni 50, periodo nel quale l’accademia si concentrava sui meri aspetti economico, le aziende hanno dovuto far fronte ad innumerevoli nuove sfide (come rappresentato dalla *Tabella 1*) dovute ai continui cambiamenti del contesto nel quale operavano. Queste sfide, riguardavano anche la formulazione, l’implementazione e il controllo sul perseguimento della strategia all’interno delle aziende (Bowman, 2002).

Esistono diverse definizioni del processo di strategic management (SM), ma vi è consenso in letteratura circa il fatto che le principali attività di quest’ultimo siano (Grant e Jordan, 2012): (1) lo sviluppo di una strategia generale con il fine di definire la direzione generale in cui si vuole andare, (2) la formulazione degli obiettivi strategici e dei conseguenti piani per raggiungerli, (3) l’implementazione degli stessi e il monitoraggio e valutazione delle azioni correttive (Grant e Jordan, 2012). L’enfasi per ognuna di queste fasi può cambiare nel tempo all’interno della stessa azienda o tra aziende diverse. Di fatto, alcuni fattori endogeni, come cultura aziendale e l’orientamento strategico del management, possono influenzare il grado di enfasi su ognuna delle fasi del processo di strategic management (Child, 1984; Porter, 2000).

Un aspetto saliente dell’evoluzione dello strategic management è rappresentato dal fatto che lo stesso non si è prestato ad essere una tecnica, metodo o approccio che potesse rimanere invariato nel tempo difatti “non esiste un particolare strumento o indicazione per lo strategic management che persistita nel tempo” (Cummings e Daellenbach, 2009; p. 255). Le dinamiche aziendali sono molto complesse e non generalizzabili; di conseguenza, ciò che oggi può essere inteso come un elemento costituente vantaggio competitivo, potrebbe diventare, nel breve termine, un elemento vincolante per la presenza dell’azienda in un determinato mercato.

La facilità con la quale il processo strategico possa divenire obsoleto, si riflette nella continua necessità di adattare e riallineare la strategia e porre in essere azioni correttive in modo tale da far fronte ad opportunità e minacce provenienti dall’ambiente esterno (Nixon e Burns, 2012).

Una completa analisi della letteratura sullo strategic management e le successive evidenze empiriche hanno evidenziato come non vi fosse un ampio utilizzo di queste tecniche e ancor di più non vi fosse consenso e conoscenza di tale terminologia (SM o SMA) (Langfield-Smith,2008). Questo aspetto potrebbe testimoniare il fatto che lo sviluppo nello strategic management negli ultimi 50 anni, sia in ambito accademico non trovavse una corrispondente applicazione nella pratica (Langfield-Smith,2008). Secondo Seal (2010) qualora la definizione di SMA sia quella ampia, nonché sia inteso come quella serie di tecniche già studiate in letteratura (ABC, Target Costing, BSC), è indiscutibile che tali tecniche siano state di impatto per le aziende nella pratica; ma qualora la

definizione sia quella più stringente, dove per individuare lo SMA deve esserci un esplicito legame tra tecniche di management accounting e il processo di strategic management non è chiaro se questo impatto vi sia stato (Langfield-Smith,2008).

Tabella 1.1 - Evoluzione strategic management Fonte: Adattata da Nixon e Burns, 2012

Periodo	Avvenimento nell'ambiente di riferimento	Focus delle ricerche	Tecniche di analisi strategica	Autori di riferimento
1960	Gentle decade; molte aziende diverse tra loro e nascita delle multinazionali	Crescita, acquisizioni, diversificazione e controllo delle multinazionali. Gli "istituzionalisti" s'impegnano in case study su diversi aspetti della strategia; la maggior parte legati al top management.	Analisi SWOT; pianificazione di lungo-termine con un approccio funzionale, in sostituzione di un mero approccio economico finanziario che ha caratterizzato gli anni 50.	March e Simon, 1958; Lindblom, 1959; Simon, 1960; Burns e Stalker, 1961; Chandler, 1962; Cyert e March, 1963; Ansoff, 1965; Learned et al., 1965; Lawrence e Lorsch, 1967
1970	Stagnazione e inflazione; i manager diventavano maggiormente conservativi (meno "Prospector", più "Analizers" e "Defenders" Miles e Snow, 1978) che ponevano enfasi su sistemi di controllo economico finanziari. Le aziende miravano a far crescere la propria quota di mercato solo nelle aree di core-business. Crescita del prezzo del petrolio e conseguenze sulle aziende.	Approccio "Processual" alla strategia emergente; sviluppo dell'approccio istituzionalista. Analisi dei gap nell'implementazione della strategia.	BCG Growth-Share Matrix, GE Matrix (Market Attractiveness- Business Strength), PIMS Analysis, Scenario Analysis. Strategic Planning, or Forecast-Based Planning began focusing on external and internal factors.	Ackoff, 1970; Bower, 1970; Andrews, 1971; Child, 1972; Pettigrew, 1973; Rumelt, 1974; Bowman e Haire, 1975; Meyer e Rowan, 1977; Miles e Snow, 1978; Mintzberg, 1978; Pfeffer e Salancik, 1978; Ansoff, 1979
1980	Crescita della competizione al di fuori delle economie nazionali, verso la globalizzazione dei mercati in alcuni settori. Aumento dell'enfasi in strategie basate su principi economico finanziari. Molte aziende erano realmente o percepivano la pressione degli scalatori aziendali.	Ristrutturazioni aziendali, leverage buy-out, ridimensionamenti. Teoria di Porter per analizzare i problemi delle aziende ed la ricerca del vantaggio competitivo.	Seven – S Framework, Industry Analysis – Porter's Five Forces model and generic competitive strategies. Value Chain Analysis. Strategic management emphasized implementation and control in addition to planning.	Porter, 1980, 1985; Quinn, 1980; Ansoff, 1982; Miles e Cameron, 1982; Freeman, 1984; Wernerfelt, 1984; Argyris, 1985; Granovetter, 1985; Hamel e Prahalad, 1985, 1989; Mintzberg e Waters, 1985; Williamson, 1985; Ghoshal, 1986; Rumelt, 1986; Tversky e Kahneman, 1986; Pettigrew, 1987
1990	Repentini e discontinui cambiamenti economici e politici nei governi internazionali. Fine della guerra fredda. Inizio dei problemi in Giappone; crescita dall'importanza dell'Unione europea sotto il profilo economico e politico. Nascita di networks ed alleanze aziendali per far fronte ai cambiamenti nell'ambiente esterno. Era del "cloud computing", "big data" e "smart machines"	Alleanze internazionali, corporate ventures, continuo cambiamento tecnologico. Approccio di riferimento alla strategia basato sulle risorse (resource based). Prime ricerche volte ad analizzare le dinamiche comportamentali (March e Simon, 1958; Argyris, 1985; Pettigrew 1987). Il focus non era sull'ottimizzazione delle risorse e conseguenti equilibri proposti dalla dottrina economicistica, ma sul funzionamento e la sopravvivenza dell'organizzazione, con riguardo ai comportamenti delle persone che la componevano e le loro relazioni intra organizzative e con l'esterno. Nascita di cooperative networks.	EVATM; Resources and Capabilities Analysis; Strategic Option Analysis; Balanced Scorecard; Customer Relationship Management; Levers of Control; Core Competencies.	
2000	Importanti evoluzioni per quanto concerne i networks. Maggiore importanza al ruolo della conoscenza, con riferimento al singolo lavoratore o ad intere organizzazioni; nascita delle organizzazioni meno gerarchiche. Era dell'E-commerce e internet-based corporation, con un numero limitato di dipendenti. La crisi finanziaria del 2008 ha creato incertezza economica. Avvento del Data science e del web marketing.	Approccio deduttivo e induttivo nello studio della strategia. Contenuti e processi sono entrambi importanti nella comprensione delle strategic management. Studio della tramutazione della strategia in azioni per comprendere maggiormente il processo strategico. Una visione basata sulla conoscenza (knowledge-based) viene costruita su quella basata sulle risorse. Connessioni interculturali, network di informazione. Apprendimento, conoscenza ed innovazione. Organizzazione a adattamento al contesto aziendale. Legami con il sistema informativo aziendale. Collegamento imprenditorialità e strategic management.	Strategy Maps; Supply Chain Management; Complex Adaptive Systems; Strategic Entrepreneurship; Intellectual Capital and Knowledge Management; Corporate Governance. IT Systems, 'Big Data', 'Cloud' Computing, 'Smarter' Machines.	Pfeffer e Sutton, 2000; Whittington, 2001; Barney, 2002; Ghoshal, 2005; Rumelt, 2009; Porter e Kramer, 2011; Brynjolfsson e McAfee, 2012; Grant e Jordan, 2012; Meyer e Kirby, 2012; Robson, 2015; Barney, 2017

Sono due le principali analisi della letteratura svolte sullo strategic management, entrambe a cavallo tra il 2008 e il 2009. La prima è stata una “content analysis” di 2125 articoli (Furrer et. Al, 2008) nella quale sono stati identificati sei principali tematiche: (1) strategia corporate e modelli economico-finanziari, (2) visione basata sulle risorse aziendali, (3) settore di riferimento e competizione nel mercato, (4) crescita ed ingresso nel mercato, (5) processo strategico e scelte top management e (6) strategia ambiente. Gli autori hanno identificato un cambiamento dovuto alla maggior integrazione e condivisione della strategia ai diversi livelli aziendali, rispetto ad una visione tradizionale maggiormente gerarchica (rapporto corporate con singole unità di business). Furrer et al (2008) hanno inoltre distinto strategia corporate dalla strategia di business. La prima riguardava solamente le linee generali aziendali, dove e come la stessa volesse posizionarsi e quale fossero le attività di business che dovesse perseguire. La strategia di business era invece relativa alle modalità con le quali la singola business unit dovesse operare e quindi competere nel suo mercato di riferimento. Nella loro analisi delle parole chiave utilizzate all’interno degli articoli, la parola “performance” si è posizionata per prima, “corporate” ottava e “financial” decima. Nell’appendice del loro lavoro Furrer et al (2008) hanno inserito una spiegazione di ognuna delle 26 keyword individuate, la maggior parte di queste avevano una forte dimensione economico-finanziaria e di management accounting.

La seconda analisi della letteratura è quella di Cummings e Daellenbach (2009), i quali hanno svolto uno studio simile, analizzando 2366 articoli pubblicati in “Long Range Planning” dal 1969 al 2006. La principale differenza tra i due lavori è che la rivista di questi ultimi rifletteva maggiormente l’orientamento europeo, rispetto all’analisi di Furrer et al (2008) svolta su 4 riviste di origine americana. I temi maggiormente affrontati all’interno di “Long Range Planning” sono abbastanza simili rispetto a quelli degli altri autori, e sono relativi a: organizzazione delle risorse aziendali; come l’organizzazione risponde alle decisioni del management; capacità di adattarsi rispetto allo sviluppo dell’ambiente esterno; organizzazione della tecnologia, processi e pratiche che influenzano le decisioni (Cummings e Daellenbach, 2009). Queste tematiche, nella visione degli autori, sono una buona base per la definizione dello strategic management.

In sintesi, entrambi gli studi hanno evidenziato come i principali domini di ricerca fossero la conoscenza e l’apprendimento, le relazioni, i network e la cultura aziendale. Assieme ad altre analisi della letteratura, i loro risultati sono stati utili nella definizione empirica e concettuale dello strategic management accounting (Herrmann, 2005; Grant e Jordan, 2012).

1.2. Lo Strategic Management Accounting

In virtù delle diverse interpretazioni e del poco consenso riguardo al concetto di “strategia” e i problemi sopracitati con riferimento al processo di strategic management, è al momento in cui si scrive, difficile definire il concetto strategic management accounting. Tale termine ha avuto differenti concezioni e definizioni, in quanto rifletteva quelle che erano al tempo le differenti visioni dei diversi studiosi si accostavano a tali tipologie di tematiche, come ad esempio la definizione di sullo strategic management accounting (SMA) (Simmonds, 1981; Simmonds, 1986; Bromwich, 1990) lo strategic cost management (SCM) (Shank, 1989; 1996) e la contabilità per il posizionamento strategico (accounting for strategic position) (Roslender e Hart, 2003). Alcuni ricercatori seguendo una definizione maggiormente stringente lo intendono come una mera tecnica focalizzata sui competitor, alla stregua dell’ABC (Activity Based Costing), Target Costing e Balanced Scorecard (Bjørnønenak e Olson 1999), mentre al contrario altri l’hanno intesa come un raggruppamento di tutte le tecniche di management accounting studiate negli anni passati aventi un chiaro focus strategico (Guilding et al, 2000; Tayles et al, 2002).

Come scritto in precedenza sono molteplici le definizioni che i diversi autori hanno utilizzato nella ricerca degli ultimi 40 anni su tali tematiche. Nonostante ciò la prima definizione, considerata tutt’oggi come la base di partenza per lo studio delle tecniche SMA, è stata data da Simmonds (1981). L’autore ha definito lo SMA come il processo di analisi delle informazioni di management accounting collegate alla gestione aziendale e ai competitor per lo sviluppo di nuove strategie. Successivamente, Bromwich (1990; pag. 28) ha ampliato la sua definizione definendo lo SMA “la raccolta delle informazioni sulla gestione aziendale e i competitors, in modo tale da comprendere quali possano essere i vantaggi in termini degli attributi del prodotto/servizio che potessero garantire all’azienda un’acquisizione e un mantenimento di vantaggio competitivo”.

A queste ultime sono seguite diverse definizioni come quelle di Dixon (1998) che intendeva lo SMA come un mezzo per monitorare l’ambiente esterno e fare fronte ai suoi cambiamenti, o quella di Hoque (2004) che invece lo intendeva come quel processo di raccolta, scelta e analisi delle informazioni contabili per supportare il management nelle decisioni strategiche.

Una delle interpretazioni che risulta maggiormente essere condivisa negli studi più contemporanei (Cinquini e Tenucci, 2010; Carlsson-Wall, 2015; Amanollah et al, 2017; Lapsley et al, 2017) è proprio quella che vede lo strategic management accounting come un insieme di tecniche di management accounting aventi un orientamento strategico (Cadez e Guilding, 2008; 2012) anche con riferimento al processo decisionale e di controllo strategico.

In modo tale da rendere maggiormente chiaro quello che si intende ai giorni d’oggi come strategic management accounting e quali siano le tecniche di management accounting configurabili all’interno di questo insieme è necessario comprendere quella che è stata la storia dell’evoluzione di tali tecniche, quali siano i potenziali criteri per identificarle e quale sia il legame tra SMA e il processo di strategic management.

Tabella 1.2 - Definizioni dello Strategic Management Accounting Fonte: Amanollah et al 2017

Autore	Anno	Definizione
Simmonds	1981	L'analisi delle informazioni di management accounting riguardati l'azienda e i suoi competitors per sviluppare la strategia aziendale
Dixon	1998	Il mezzo in grado di aiutare l'organizzazione a comprendere meglio il suo ambiente di riferimento, in modo tale da prestare maggiore attenzione ai futuri cambiamenti ed adeguarsi agli stessi.
Bromwich	1990	È inteso come andare oltre la raccolta di informazioni sulle attività aziendali e i suoi competitors, per comprendere i vantaggi e quali prodotti offrirei ai propri clienti e come questi vantaggi possano costituire un vantaggio competitivo sostenibile per l'azienda
Hoque	2004	Un processo di identificazione, raccolta, scelta e analisi di dati contabili per supportare il management a prendere decisioni strategiche ed essere efficace nel suo operato
Cadez e Guilding	2008 2012	SMA è un insieme di tecniche di management accounting aventi orientamento strategico

1.2.1 Le origini dello strategic management accounting e delle tecniche collegate

Intorno alla metà degli anni 80 Kaplan ha sviluppato una forte critica su più linee di argomento, nei confronti di quello che era lo stato dell'arte delle prassi di management accounting nel contesto americano di quel periodo (Kaplan 1984; Kaplan e Johnson 1987). Uno dei primi punti che preoccupava l'autore, era quello relativo al fatto che vi era poca evidenza di come le tecniche di management accounting si fossero sviluppate in egual modo rispetto al progresso tecnologico del settore manifatturiero. Ad esempio, la maggiore rapidità del processo produttivo doveva essere accompagnata da una maggiore velocità nelle operazioni contabili di elaborazione e reporting per il management, anche in virtù del fatto che il mercato richiedeva sempre minori tempi di reattività da parte dell'azienda (Kaplan, 1984). La seconda critica mossa da Kaplan rifletteva la sua visione sul fatto che la dottrina di management accounting fosse diventata esageratamente subordinata alla contabilità generale, portandola a focalizzarsi su misure economico-finanziarie aventi un orientamento di breve termine. La contabilità dei costi e i suoi principi di ripartizione dei costi indiretti ai prodotti, si erano evoluti solamente nella direzione della contabilità generale tralasciando sempre le dinamiche e gli aspetti aziendali di lungo termine. Terza critica è quella che l'autore ha rivolto ai colleghi accademici, colpevoli, a suo avviso, di essersi focalizzati troppo sulla teoria e, conseguentemente, di essersi allontanati dalle pratiche aziendali di quel periodo. Kaplan ha sottolineato come molti ricercatori avessero speso il proprio tempo a costruire modelli economici semplificati o analitici piuttosto che focalizzarsi su quello che le aziende mettevano in pratica in quel momento. Conseguentemente, a suo avviso, vi era un fallimento da parte degli stessi nell'identificare ed analizzare le migliori pratiche diffuse in quel periodo, portando ad una sterile ricerca scientifica ed a una scarsa innovazione dei testi didattici.

Alla luce di nuove tecnologie emergenti, dell'esagerata attenzione nei confronti delle misure economico-finanziarie e del fallimento dell'accademia nell'analizzare le pratiche aziendali, l'autore aveva ritenuto che fosse necessario rivoluzionare il management accounting di quell'era.

Un modo per rivoluzionarlo, secondo l'idea di Shank (2007), poteva essere lo SMA. Egli si esprime riguardo alla strategic cost management come elemento di sviluppo sia per la contabilità dei costi che per management accounting e lo strategic management accounting (Shank, 1989; 2007; Shank e Govindarajan, 1992;2004). I primi sviluppi di SMA/SCM sono nati sulla scorta degli studi di Simmonds (1981; 1986) e su quelli inerenti all'approccio strategico di Porter (1985), i quali hanno portato Shank a definirlo come "la raccolta ed analisi delle informazioni di contabilità interna,

riguardo il business aziendale ed i suoi competitor per l'implementazione, il monitoraggio e lo sviluppo della strategia aziendale" (Shank, 2007 pag.356). La diversa concezione del profitto aziendale è uno degli elementi distintivi tra lo strategic management accounting e i sistemi tradizionali. In modo particolare, il profitto veniva visto come derivante dalla competizione del mercato e quindi dalla capacità dell'azienda di posizionarsi in un contesto competitivo anziché come misura primaria di efficienza interna.

L'enfasi sul posizionamento competitivo aziendale ha consentito di superare alcuni limiti dei sistemi tradizionali di management accounting, in modo particolare spostando il focus da i soli costi interni ad un approccio che doveva considerare anche le influenze dei fattori esterni, trend di crescita generali, volumi e profitti. Il lavoro di Porter (1985) è stata una base che ha permesso ai diversi autori di collegare il nuovo approccio di strategic management accounting con quella che era la teoria e la pratica di marketing di quel momento (Wilson, 1995). Porter (1985) ha espresso un concetto semplificato di strategia definendola come la strada per raggiungere il vantaggio competitivo con tre differenti strategie: la leadership di costo, la differenziazione e la focalizzazione. Sulla base di questa definizione, Shank (1989; 1996) ha affermato che le aziende che adottano una di queste tipologie di strategie potrebbero adottare, allo stesso modo, differenti sistemi di management accounting. Porter ha inoltre proposto una tecnica che prende il nome di "strategic cost analysis o analisi strategica dei costi" la quale comprende l'identificazione delle attività o processi di valore nella produzione o nell'erogazione di un servizio. Questa tecnica, inoltre, dà rilievo a una moltitudine di driver di costo utili sia per l'analisi dei processi aziendali che dei competitors, con il fine di migliorare la competitività aziendale. Sia Porter sia Shank hanno sviluppato le loro idee proponendo diverse tipologie di driver di costo o cost drivers¹. In modo particolare, proprio Shank (1989) li ha divisi in due categorie, classificandoli come strutturali o ed esecutivi. I drivers strutturali sono legati alla struttura, dimensione, esperienza, grado di sviluppo tecnologico e complessità aziendale. Al contrario, i drivers di esecuzione (o esecutivi) sono invece legati al costo di posizionamento dell'azienda rispetto ai competitors e la conseguente efficienza aziendale (esempio: forza lavoro, qualità del prodotto/servizio, capacità produttiva utilizzata, logistica interna/esterna) (Shank, 1989; 1996)². I "cost driver" a cui hanno fatto riferimento gli autori non sono da intendersi come i driver per l'allocatione di costo con una metodologia ABC (Cooper e Kaplan, 1991), nonostante questa metodologia sembri abbastanza adatta ad un approccio di questo tipo sulla catena del valore.

La dottrina sviluppatasi in relazione alla catena del valore ha dato un contributo agli studiosi dello SMA, specialmente per aver enfatizzato le relazioni orizzontali nel processo di produzione o erogazione del servizio. Al contrario, una visione maggiormente verticale era basata perlopiù su aspetti meramente economico finanziari (Lord, 2007). Questo approccio non ha messo in risalto interdipendenze e relazioni tra le attività, considerando che era basato, ad esempio, su una contabilità per centri aziendali di responsabilità. Inoltre, è importante sottolineare che, la catena del valore può essere considerata non solo orizzontalmente, con riferimento ai competitors, ma anche verticalmente qualora si analizzino le dinamiche a monte e a valle. Tale definizione, assume una notevole rilevanza in considerazione del fatto che le aziende interagiscono lungo tutta la filiera produttiva con l'obiettivo di essere maggiormente efficienti, grazie ad una maggiore integrazione con fornitori e clienti (Porter, 1985).

² Per una maggiore spiegazione sulle differenze tra questi driver si veda Lord (2007, p. 145)

Avendo come punto di partenza *strategic cost analysis* di Porter, gli autori Shank e Govindarajan (1989;2004) costruirono lo *strategic cost management*, basandolo su tre principali temi: analisi della catena del valore, analisi dei *cost driver* e analisi del vantaggio competitivo.

La catena del valore riguarda tipicamente le diverse fasi della produzione di un prodotto/servizio per il cliente (logistica in entrata ed in uscita, vendite e marketing, servizio post vendita). L'azienda deve essere capace di mantenere e incrementare la propria redditività dalle attività che creano valore lungo la catena produttiva e che le permettono di essere competitiva nei confronti dei concorrenti (Porter, 1985). Di conseguenza l'azienda, in un'ottica di catena del valore, deve scegliere i suoi *cost driver* strutturali e esecutivi, tali da misurare la sua performance complessiva e così da competere all'interno del settore con una leadership di costo o di differenziazione.

Bromwich e Bhimani (Bromwich 1990; Bromwich e Bhimani; 1994) hanno spiegato come lo SMA possa andare oltre la mera raccolta di dati rispetto al business aziendale o competitors, ma deve essere anche utile per considerare quali siano i punti di forza del prodotto, quali caratteristiche o attributi dello stesso possano portare l'azienda a raggiungere un vantaggio competitivo e quindi competere nel mercato (*attribute costing*). Tali punti di forza, caratteristiche o attributi del prodotto/servizio possono riguardare qualità, affidabilità dello stesso e bassi costi di utilizzo (Bromwich, 1990) e devono essere continuamente monitorati dall'azienda. Nonostante alcuni autori abbiano definito questo aspetto come uno dei più importanti contributi alla letteratura sullo SMA, è opportuno sottolineare come nella pratica fosse veramente difficile definire il valore dato dal cliente da una delle specifiche caratteristiche di prodotto. Allo stato attuale, è scarsa l'evidenza empirica relativamente alle modalità tramite cui queste tecniche siano state sviluppate nella pratica; la spiegazione potrebbe essere legata al fatto che alcune misure difficilmente stimabili. Tale aspetto però potrebbe venire meno ai giorni d'oggi, dove il maggiore sviluppo tecnologico potrebbe permettere alle aziende di raccogliere ed elaborare questo tipo di informazioni.

Più generalmente, uno degli aspetti che emerge dai primi studi di sviluppo dello SMA è dato dalla definizione dello stesso come utile a porre l'enfasi nel raggiungimento del vantaggio competitivo e quindi nel monitoraggio del posizionamento strategico (Shank e Govindarajan 1993; Bromwich 1990; Simmonds 1981;1986). Inoltre, lo *strategic management accounting*, secondo alcuni autori, poteva essere inteso come uno degli argomenti che avrebbero posto nuovamente la contabilità al centro dei processi aziendali. E' comunque da sottolineare come negli anni 90 fosse ancora in una fase esplorativa della ricerca empirica e che i suoi limiti concettuali non fossero pienamente definiti (Tomkins e Carr, 1996).

Successivamente al lavoro di questi autori, vi sono due casi studio (Lord, 1996; Dixon, 1998) con riferimento a quelli che sono i legami all'interno delle aziende tra *management accounting* e la strategia. Le loro conclusioni non erano interamente favorevoli nei confronti dello *strategic management accounting*. Lord ha sottolineato come vi fosse un'evidenza nell'utilizzo delle tecniche SMA all'interno dell'azienda da lei analizzata, ma che non fosse volutamente intesa come tale da parte degli addetti contabili. Dixon (1998) allo stesso modo spiegò come non sempre costruire un ampio set di informazioni per lo sviluppo delle scelte strategiche aziendali superasse i benefici derivanti dalla raccolta delle stesse.

1.2.2 Identificazione delle tecniche SMA

Come spiegato in precedenza, il crescente l'aumento dell'interesse per la ricerca sullo SMA potrebbe essere in parte dovuta alla sempre maggiore importanza dell'ambiente in cui l'azienda operi. Simmonds (1981) e Bromwich (1990) hanno evidenziato quello che poi è stato l'approccio maggiormente seguito dalla dottrina, il quale vedeva il focus verso l'ambiente esterno come

principale discriminante per l'individuazione di una tecnica SMA e che le stesse dovessero supportare il processo decisionale strategico e di controllo.

Secondo la prospettiva di Brouthers e Rozen (1999) sono state definite delle funzioni strategiche che dovevano essere supportate, da quelle tecniche di management accounting che volessero essere intese come strategiche. Le stesse erano (1) l'analisi dell'ambiente aziendale, (2) la generazione di alternative strategiche alla situazione attuale, (3) il supporto per le decisioni inerenti tali tipologie di scelte, (4) la pianificazione relativa alle modalità di implementazione della strategia, (5) l'implementazione dei piani strategici e (6) il controllo del processo di strategic management. Le informazioni provenienti da queste tipologie di analisi dovevano essere perlopiù di natura non economico-finanziaria, sia interne che esterne e con un orientamento al futuro. In letteratura, come sottolineato in precedenza, non esiste un'unica definizione dello SMA (Langfield-Smith, 2008), ma nonostante ciò l'orientamento di tali tecniche verso l'esterno è stato condiviso da tutti gli autori (Bromwich, 1990; Langfield-Smith, 1998; 2008; Cadeze e Guilding, 2008). Langfield-Smith (2008) partendo dall'approccio classico che vedeva in parte separati lo strategic cost management (di origine americana) e lo strategic management accounting (di origine europea), ha spiegato come si potessero collegare questi due concetti e in virtù del fatto che entrambi avessero alla base un orientamento strategico nella raccolta, interpretazione e analisi delle informazioni di management accounting. Infatti, la chiave per l'identificazione di queste tecniche SMA fosse proprio l'orientamento verso i competitor. L'orientamento verso l'esterno di tali tecniche SMA (Guilding et al 2000) doveva essere riferito, nell'identificazione delle stesse ai competitor, ai fornitori e ai clienti dell'azienda.

Nell'identificazione di questo orientamento all'esterno delle potenziali tecniche SMA è necessario tener conto del lavoro di Roslender e Hart (2002) i quali hanno definito quello che poteva essere un framework, al fine di integrare le tecniche di management accounting e di marketing in modo tale da potenziare l'utilità dello strategic management accounting.

La classificazione più recente che trova maggior riscontro in dottrina è quella di Cadez e Guilding (2008), che come si vedrà nel paragrafo 3, hanno identificato 16 tecniche di management accounting aventi una finalità strategica, intesa quindi come un orientamento verso l'ambiente esterno e al futuro.

1.2.3 Il collegamento tra strategic management e strategic management accounting

La maggior parte della ricerca empirica pubblicata negli ultimi anni è stata svolta con l'ausilio di questionari, realizzati e somministrati con il fine di valutare l'adozione delle tecniche di strategic management accounting (Langfield-Smith, 2008). Tuttavia, la mancanza di un consistente numero di casi di studio, evidenzia la carenza di una conoscenza maggiormente profonda di queste tecniche. Per esempio, al fine di comprendere come si utilizzino effettivamente, è necessario cogliere meglio come le stesse si interfaccino con altre tecniche e caratteristiche del sistema informativo formale aziendale. (Nixon e Burns, 2012).

Inoltre, le tecniche SMA, possono essere utilizzate dalle aziende sequenzialmente o contemporaneamente a seconda della natura della decisione che debba essere intrapresa e della differente fase del processo di strategic management. Il sistema informativo è integrato all'interno di tutto il sistema azienda, che include struttura, stile di management, leadership, sistema informativo informale e cultura (Roberts, 2004). L'evidenza empirica della letteratura sullo strategic management mostra che soltanto la completa integrazione tra tutti questi elementi, con il cambiamento completo del sistema, possa portare dei vantaggi (Nixon e Burns, 2012). Di fatto, le iniziative sporadiche possono generare solamente dei costi e pochissimi vantaggi (Whittington, 1991). La letteratura SMA non si è mai concentrata, in modo particolare negli ultimi trent'anni, su

gran parte di questi aspetti, come non è presente evidenza di loro relazioni con variabili organizzative, scopi dell'utilizzo, innovazione ed assetti proprietari.

Le tematiche relative al rapporto azionisti-manager, in letteratura, non sono mai state analizzate con riferimento alle tecniche SMA (Nixon e Burns, 2012). Un approccio formale e lineare è stato quello maggiormente adottato nella dottrina SMA, basato principalmente su due classiche assunzioni: la prima connessa con il fatto che l'ambiente di riferimento fosse relativamente stabile e prevedibile e che l'obiettivo generale dell'azienda fosse sempre quello di massimizzare il benessere degli stakeholder (Nixon e Burns, 2012). In effetti la dottrina SMA non ha tenuto per niente conto di alcune prospettive dello strategic management, come quelle evoluzioniste, processualistiche e sistemiche. Infatti, gli aspetti alla base di queste ultime prospettive possono essere maggiormente interessanti, rispetto ad un approccio classico e formale, con riferimento allo strategic management e quindi alle tecniche SMA. Ovviamente, queste prospettive non si escludono a vicenda, ad esempio un approccio deliberato o emergente può coesistere e, ancor di più, all'interno della stessa organizzazione, può esservi differente enfasi nel rapporto azionisti stakeholder a seconda del sottogruppo di stakeholder a cui si fa riferimento (clienti, regolamentatori, fornitori, ecc.) (Kennedy, 2000).

La prospettiva di orientamento classica è sicuramente datata se la si vuole accostare allo SMA. La seconda, la quale rappresenta la prospettiva più generale dello SMA, è che lo stesso sia immancabilmente orientato al futuro. La maggior parte degli articoli presenti nell'edizione speciale della rivista *Management Accounting Research* spiega come, all'epoca, dovesse essere maggiormente approfondito sia il ruolo dello SMA all'interno del sistema aziendale globale, sia gli aspetti formali (Tomkins e Carr, 1996). Nonostante questo, dopo più di 20 anni, è presente ancora pochissima evidenza di quali siano i suoi ruoli formali e informali.

Il gap della letteratura esistente sui legami dei trend, temi e processi nella ricerca sullo strategic management e sulle tecniche di management accounting, in passato, è stato oggetto di critiche e approfondimenti per opportunità di ricerca futura da parte degli autori. Nyamori et al (2001) hanno evidenziato come la dottrina dello SMA non si era mai chiesta "cosa fosse la strategia, come la stessa si formi, come e cosa influenzi i suoi cambiamenti, come i cambiamenti strategici, a loro volta, influenzino la contabilità e viceversa" (2001; p. 73). Infatti gli studiosi dello SMA si sono soffermati, per differenti motivi, sulla dottrina di strategic management delle prime decadi (70,80,90).

Nel loro studio Bhimani e Langfield-Smith (2007), il quale comprendeva sia un'attenta analisi della dottrina SMA e dello SM, hanno evidenziato come la concezione dello strategic management di quel momento, che vedeva il processo di formazione e sviluppo della strategia come emergente, non strutturato ed in continuo divenire, non fosse mai stato preso completamente in considerazione nella letteratura SMA.

Una recente analisi su un caso di studio (Tillman e Goddard, 2008) ha suggerito come la ricerca sullo SMA, svolta sino a quel momento, non riflettesse quello che avveniva nella pratica ed in modo particolare quello che fosse il ruolo del management accounting nel processo di strategic management. Il caso studio di Tillman e Goddard (2008), svolto su una multinazionale tedesca, ha confermato quale fosse l'influenza della cultura nazionale nell'implementazione e utilizzo delle tecniche di management accounting (Tomkins e Carr, 1996; Lindsay, 2000) ed è stato utile per spiegare nel dettaglio come lo SMA fosse compreso ed utilizzato dai dipendenti aziendali all'interno del processo di strategic management. In modo particolare gli autori hanno evidenziato come lo stesso avesse un ruolo armonizzato, di collegamento e contestualizzazione delle strategie all'interno dell'azienda, differente rispetto ai sistemi di controllo rigido tradizionali (Tillman e Goodard, 2008).

1.3 Le tecniche di strategic management accounting

I sistemi tradizionali di management accounting non hanno un orientamento al futuro e di lungo termine (il periodo temporale di riferimento coincideva con quello dei sistemi di contabilità generale, quindi l'esercizio contabile) e quantomeno non si integrano con la componente marketing, né si focalizzano sui competitors (Seal, 2010). Con riferimento al focus interno ed esterno, nei sistemi tradizionali è predominante il focus sulle attività interne aziendali. Questi elementi non sono appropriati per porre l'opportuna attenzione sulla competizione nel mercato di riferimento, sul marketing aziendale e sulle esigenze della clientela.

Tali fattori che evidenziando la natura non strategica del management accounting, possono essere consideranti come fattori discriminanti per identificare cosa sia lo strategic management accounting nella pratica. Si può quindi affermare che, per differenziarsi dai sistemi tradizionali, le pratiche SMA devono avere le seguenti caratteristiche: orientamento all'ambiente di riferimento e al marketing; attenzione ai competitors e orientamento temporale di lungo periodo (Guilding et al, 2000; Cadez e Guilding, 2008;2012). Ancor di più, nella disamina degli strumenti di strategic management accounting è necessario tener conto della prospettiva strategica (quindi di lungo termine) che si focalizza non esclusivamente sugli aspetti economico-finanziari ma anche su quelli non economico-finanziari.

Basandosi sui sopracitati criteri, una serie di tecniche è stata identificata, sulle le evidenze negli articoli scientifici delle principali riviste di accounting inglesi e americane e dai più importanti libri di testo. Queste tecniche, anche se non considerate inizialmente dai ricercatori come SMA, hanno avuto un'importante attenzione da parte dei ricercatori negli ultimi anni, rappresentando un importante trend di ricerca e sviluppo del management accounting.

Definire un ampio insieme di tecniche SMA, per gli studiosi in tale ambito, ha avuto principalmente due propositi: il primo era quello di dimostrare l'ampiezza della definizione di strategia che veniva utilizzata e, in secondo luogo, fare una lista delle tecniche che potessero essere raccolte e classificate al di sotto di un ombrello "strategico" (Hoque, 2004).

Alcuni dei promotori dello strategic management accounting, che hanno inteso lo SMA nell'accezione espressa in precedenza, hanno però osservato che lo SMA non fosse stato fino a quel momento adottato nella pratica, ma che piuttosto fossero in pochi ad utilizzarlo (Shank, 1990 ; Bromwich,1990). Gli stessi hanno spiegato come non tutte le tecniche SMA, fossero adatti ad essere integrate con determinati sistemi di controllo delle organizzazioni. Più recentemente, seguendo un approccio di tipo contingente, è stato messo in evidenza come alcune tecniche possano essere adattate a determinate tipologie di aziende e, di conseguenza, implementate anche da parte di esse (Cadez e Guilding, 2008; Cinquini e Tenucci, 2007; Otley, 2016 Amanollah et al, 2017).

Dal punto di vista delle tecniche, la letteratura individua non soltanto strumenti tradizionali "riletti" in prospettiva strategica (tra cui la contabilità dei costi, il benchmarking, la valutazione del brand), ma anche nuove tecniche come la cosiddetta competitor accounting e la customer accounting che consistono, rispettivamente, nell'analizzare e monitorare la struttura di costo e la performance dei concorrenti e nel quantificare il valore estraibile da ciascuna tipologia di clientela (Cadez e Guilding, 2008; 2012)

Guilding et al. (2000) hanno realizzato un processo originale di analisi delle tecniche di strategic management accounting e dei criteri per la visione strategica di una particolare tecnica di accounting. Loro hanno assunto che, in gran parte del convenzionale management accounting, vi era una classica propensione ad osservare l'andamento aziendale di breve periodo, che coincideva

con un orientamento all'analisi dei soli aspetti interni all'azienda. A loro avviso, queste caratteristiche sottolineavano ancora una volta un orientamento di tipo non strategico, del convenzionale management accounting. Infatti, la definizione di una strategia ed il suo perseguimento comporta un orientamento futuro nel lungo termine, e una prospettiva orientata all'esterno (Andrews, 1987; Hunger e Wheelen, 1996; Mintzberg, 1987a; Mintzberg, Quinn, e Voyer, 1995; Porter, 1996). Di conseguenza, Guilding et al. (2000), hanno sostenuto che sarebbe stato utile avvalersi di queste caratteristiche (orientamento all'esterno e al futuro) nella determinazione delle tecniche di accounting qualificate come di management accounting strategico (SMA). Nella loro visione, le tecniche dovrebbero essere identificate considerando i seguenti orientamenti: ambientali (visione esterna) e/o nel lungo periodo (visione prospettica). Utilizzando questi criteri, Guilding et al. (2000) hanno identificato, in prima istanza, quelle che potessero essere considerate 12 tecniche SMA. Di lì a poco, in un lavoro successivo, Cravens e Guilding (2001) hanno poi inserito ulteriori tre tecniche.

Analizzando in maniera estensiva questi lavori, per l'analisi dello studio (successivo ai precedenti) condotto da Cadez e Guilding (2008) sono state identificate 16 tecniche SMA. Queste tecniche sono state a loro volta classificate in 5 categorie distinte. Tre di esse sono presenti in molti testi di management accounting tradizionale, mentre le ultime due sono meno comuni alla prassi tradizionale: (1) contabilità dei costi; (2) pianificazione, controllo e misurazione delle performance; (3) decision-making strategico; (4) analisi dei competitor e (5) analisi della clientela.

In questa sede è importante sottolineare, invece, come tali categorie non debbano essere interpretate in maniera stringente. Alcune delle tecniche identificate all'interno delle stesse, in virtù della complessità del processo strategico e dello SMA, potrebbero essere classificate in più di una delle cinque categorie; per esempio Bromiwich (1990) ha evidenziato come la tecnica "attribute costing" riguardi non soltanto l'aspetto di contabilità dei costi, ma anche quello relativo all'analisi della clientela. Nonosante ciò, la classificazione di Cadez e Guilding (2008) è quella maggiormente adottata in dottrina (Cinquini e Tenucci, 2010; Tayles, 2011; Clarkson-Wall, 2015; Lapsley et al, 2017) partendo dalla classificazione iniziale di Cadez e Guilding (2008), riportata nella *Tabella 3*.

Tabella 1.3 - Tecniche SMA – Fonte: Cadez e Guilding, 2008

Costing	Attribute costing Life-cycle costing Quality costing Target costing Value-chain costing
Planning, control and performance measurement	Benchmarking Integrate performance measurement
Strategic decision making	Strategic costing Strategic pricing Brand Valuation
Competitor accounting	Competitor cost assessment Competitive position monitoring Competitor performance appraisal
Customer accounting	CPA Life-time CPA Valuation customer as assets

Nei sottoparagrafi successivi verrà svolta una panoramica, per ognuna delle categorie individuate da Cadez e Guilding (2008). All'interno di ogni sottoparagrafo sarà presente una breve descrizione delle tecniche SMA.

1.3.1 Costing (Contabilità dei costi)

L'activity based management (ABM) è una tecnica utile in primo luogo nell'ambito della gestione dei costi indiretti, la quale sposta il focus dalla struttura organizzativa aziendale e i suoi dipartimenti alle attività svolte all'interno dell'azienda. Con tale metodologia i criteri per la ripartizione dei costi indiretti non saranno più solamente basati sui volumi di produzione, ma piuttosto verrà posta enfasi anche sulle diverse attività di supporto e su quelle che generano (o non generano) valore. Questa tecnica nasce in seguito allo sviluppo dell'activity based costing (ABC) (Cooper et al, 1992; Cooper e Kaplan, 1999), cui tecnica veniva intesa utile ad una definizione maggiormente accurata della stima di costo di prodotto/servizio. Il fine dell'ABC non è di per sé strategico, ma lo può divenire, come nel caso in cui sia seguito dall'utilizzo dell'ABM, qualora si vada oltre il semplice calcolo del costo di produzione e ci si concentri sulle determinanti dei costi stessi e sugli aspetti organizzativi relativi diverse scelte di produzione. Come evidenziato da Bjoorneak e Michell (2002).

Il passaggio dall'ABC (per il calcolo della profittabilità del prodotto) al ABM (come strumento per il controllo e supporto alle decisioni aziendali) è avvenuto grazie all'ampia adozione dell'ABM in diverse tipologie di aziende e settori, trasformandolo in una sofisticata tecnica di management accounting. Il focus strategico di questa tecnica è dato dal fatto che, grazie alla sua adozione, l'azienda è in grado di controllare e gestire le sue attività, definendo azioni aventi lo scopo di acquisire il vantaggio competitivo (Kaplan e Cooper, 1998; Shank e Govindarajan, 1989).

L'attribute costing si basa sul fatto che un prodotto/servizio sia composto da una serie di attributi che costituiscono elementi di particolare attrattività, in relazione alla scala di preferenze per il consumatore. Bromwich (1990), nel suo lavoro, è stato tra i primi ad intendere i prodotti di una azienda come una serie di attributi identificabili come singoli oggetti di costo. Gli attributi di prodotto di cui egli parla non comprendono solamente gli aspetti fisico-tecnici del prodotto, bensì altri aspetti, quali l'affidabilità, le condizioni di garanzia, l'assicurazione, ecc. Le componenti del prodotto devono essere quelle che soddisfano i gusti dei potenziali consumatori, in modo tale da consentire all'organizzazione di acquisire una specifica quota di mercato.

Il life-cycle costing è stata una delle tecniche sulla quale si è sviluppato un grosso dibattito in dottrina (Berliner e Brimson, 1988; Shield e Young, 1988; Wilson, 1991). Wilson ha dimostrato come il vero focus strategico per la valutazione di un prodotto fosse, non solo comprendere i costi annuali, bensì tutti i costi che si sarebbero generati durante tutte le fasi del ciclo di vita del prodotto (design, crescita, maturità e declino). Le considerazioni fatte su questo approccio superarono le vecchie concezioni di breve termine e potrebbero consentire al management aziendale di cogliere l'importanza delle diverse fasi del ciclo del prodotto, con particolare attenzione alle fasi di ricerca, design e dismissione. Il chiaro orientamento al lungo termine di questa tecnica, la rende parte delle tecniche definite come "strategiche".

Il quality costing è una tecnica utile per supportare il management nell'analisi della qualità del prodotto (percepita o reale), considerata come elemento fondamentale all'interno del mercato di riferimento. Questa tecnica classifica e monitora i costi attribuibili alla qualità come quelli di prevenzione, controllo della qualità e risoluzione delle problematiche di prodotto interne ed esterne (Heagy, 1991). Questi costi sono interrelati fra loro, e in quanto tali, di fatto dovrebbero essere monitorati da parte del management, come parte delle politiche per il mantenimento degli standard qualitativi di prodotto.

Alcune analisi sul campo, con l'ausilio di un questionari, hanno dimostrato come, un'attenzione alla qualità del prodotto, possa portare sia ad un miglioramento della profittabilità sia all'acquisizione di quote di mercato. A tal proposito può essere intuitivo come una maggiore attenzione nella fase

preventiva e quindi in quella di realizzazione del prodotto, possa portare a notevoli risparmi nelle fasi successive, riducendo i cosiddetti costi di “fallimento” (resi, scarti, rilavorazioni, vendite perse). I costi relativi alle potenziali vendite perse, richiedono una valutazione soggettiva non semplice, che deve essere effettuata con opportuna e prudente considerazione. La competizione moderna, a maggior ragione, richiede un’attenzione in più nel monitoraggio dei costi ambientali e di sicurezza. In una prospettiva strategica, si può affermare che questa tecnica sia in grado di supportare il management nella ricerca della qualità di prodotto/servizio.

Il target costing è un processo in cui un prodotto viene progettato al fine soddisfare le esigenze dei consumatori. Il costo obiettivo è determinato, come differenza tra il prezzo che il mercato sarebbe disposto a pagare e il profitto desiderato. Tale costo, può essere raggiunto grazie ad un’accurata progettazione del prodotto e non deve superare quello che l’azienda ha previsto di dover sostenere (Monden e Hamada, 1991; Morgan, 1993). Il continuo rapporto con il mercato esterno, che questa tecnica richiede, è uno degli elementi fondamentali che la porta ad essere configurata come tecnica SMA.

La Value Chain Analysis (VCA) e la Value Chain Costing (VCC) sono considerate delle tecniche SMA con il consenso della maggioranza della dottrina (Dekker, 2003). Shank e Govindarajan (1988;1992) hanno proposto questo nuovo approccio alla contabilità dei costi sulla scorta di quanto sostenuto da Porter (1985) con riferimento analisi della catena del valore. Porter ha spiegato come il vantaggio competitivo all’interno del mercato, in ultima istanza, possa derivare dalla creazione di valore per il cliente a parità di costo o uno stesso valore per il cliente ma ad un prezzo più basso. Questo ragionamento consente alle aziende di identificare in quali fasi (design, produzione, vendita) o attività, venga generato valore o dove i costi possano essere ridotti (Hergert e Morris, 1989). L’aspetto strategico di questa tecnica è legato al fatto che la stessa porta l’azienda, ricercando economie e una maggiore efficienza, a sviluppare dei collegamenti con gli stakeholder esterni (fornitori e clienti).

1.3.2 Pianificazione, controllo e valutazione delle performance

Il benchmarking (analisi comparativa) è una tecnica, utilizzata dalle imprese, per definire le aree principali per il miglioramento, all’interno dei propri processi, in modo tale da poter incrementare la propria produttività, competitività e qualità (Brownlie, 1999). Questo processo implica la comparazione delle performance economico-finanziarie e operative delle aziende, rispetto alle performance dei propri concorrenti, oppure la comparazione tra le performance dei vari dipartimenti interni. Il confronto esterno consente alle imprese di verificare il proprio vantaggio competitivo all’interno del mercato e, al tempo stesso, di individuare le aree in cui è necessario un miglioramento (Murray e Zimmermann, 1997). A differenza del tradizionale management accounting, il benchmarking si presenta con un forte orientamento all’esterno, giocando un ruolo fondamentale nella promozione della competitività aziendale. L’analisi comparativa viene utilizzata quando un’azienda crede che, le altre aziende operanti sul mercato abbiano delle conoscenze superiori circa i processi implementati, le tecnologie, la qualità o i metodi di calcolo dei costi, che superano il proprio stato dell’arte attuale. Esistono diverse tipologie di benchmarking (Miller et. Al, 1992; Mcnaie e Leibfried, 1992), ma in generale tutte hanno alla base un orientamento strategico verso l’ambiente esterno e sui concorrenti.

La misurazione delle performance integrata è un sistema di misurazione e reporting interno che integra misure di performance non economico-finanziaria (soddisfazione dei clienti, innovazioni di prodotto) con misure economico-finanziarie. Ad esempio, tale modello e tecnica di misurazione coinvolge diversi dipartimenti, monitorando i fattori critici per la garanzia della soddisfazione dei

clienti e per il raggiungimento di una performance di lungo periodo. Uno dei modelli di misurazione delle performance integrata è la Balanced Scorecard (BSC), originariamente sviluppata da Kaplan e Norton (1992, 1993), la quale si basa sull'utilizzo bilanciato di misure finanziarie e non finanziarie, piuttosto che soffermarsi esclusivamente sugli attuali profitti aziendali, i quali non sempre sono in grado di riflettere i drivers dei profitti futuri. Le misure utilizzate nel modello della BSC sono inoltre utili per definire, comunicare ed implementare la strategia aziendale (Kaplan e Norton, 1992). Come Kaplan e Norton (1996) hanno notato, la BSC offre due significativi miglioramenti rispetto alle tradizionali misure di performance economico-finanziarie e non. Il primo beneficio fa riferimento al fatto che la BSC solitamente identifica quattro aree correlate di attività, le quali sono considerate come critiche per quasi tutte le aziende e all'interno di tutti i livelli organizzativi delle stesse, ossia: investimento nell'apprendimento e crescita delle competenze, aumento dell'efficienza dei processi interni, offerta di valore per i clienti, e aumento delle performance economico-finanziarie. In secondo luogo, la BSC consente di connettere queste misure appena elencate in un unico modello, il quale riflette accuratamente le relazioni di causa ed effetto tra i vari indicatori individuali. Tali relazioni permettono alla strategia di essere introdotta all'interno dell'organizzazione tramite la mappatura dei flussi delle relazioni di causa ed effetto (Kaplan e Norton, 2004). La BSC sembra appartenere a questa tipologia di tecniche "strategiche", in modo particolare per il suo ruolo all'interno del processo di strategic management e l'importanza delle quattro prospettive cardine.

Le analisi di Shareholder o Economic Value (SVA/EVA) risolvono alcune criticità riferite esclusivamente alle tradizionali misure di contabilità, le quali non tengono in considerazione il costo del capitale e perché sono eccessivamente influenzati dai principi di contabilità generale L'EVA (Stewart, 1990), o altre misure di "valore economico", vengono proposte in qualità di tecniche che consentono il collegamento tra le decisioni di management e le strategie aziendali con la creazione di valore, superando i limiti tipici dei concetti di reddito residuo e di tasso di rendimento interno. In questo caso il focus principale è sulle modalità con cui le imprese gestiscono le proprie attività creando valore per gli azionisti. Questo comporta la considerazione dei flussi di cassa e del costo del capitale, piuttosto che esclusivamente sui flussi di costi e ricavi.

1.3.3 Strategic decision making

Strategic costing è un termine coniato da Shank e Govindarajan (1988, 1993). Essi ritengono che, affinché l'analisi dei costi possa supportare il raggiungimento di un reale vantaggio competitivo, debba necessariamente considerare anche gli aspetti strategici. Il loro articolo del 1988 si basa su un caso di studio, grazie all'ausilio del quale, gli autori sono stati in grado di dimostrare come le decisioni prese utilizzando logiche tradizionali di contabilità dei costi (derivanti dall'utilizzo del criterio dei costi rilevanti - in una prospettiva di breve termine), non siano del tutto ottimali per l'efficacia complessiva delle attività aziendali.

Utilizzando un approccio che invece considera gli elementi strategici e che si basa sui concetti articolati di marketing e di strategia aziendale (per esempio il posizionamento del prodotto e la penetrazione del mercato), gli autori hanno mostrato come si ottenga una migliore soluzione al problema, con riferimento allo stesso caso in esame.

Lo strategic pricing è una tecnica che è stata analizzata e studiata da Simmonds (1982), sempre con l'ausilio di un caso di studio. Egli ha dimostrato come delle decisioni non ottimali possano derivare dall'utilizzo di criteri per la definizione del prezzo basate su quelle che erano convenzionali analisi contabili, caratterizzate da un orientamento interno (determinazione del margine che si vuole ottenere), sulle quali storicamente erano basate le informazioni di cui si disponeva. Simmonds afferma che la scelta di prezzo basata su una più ampia conoscenza di tutte le dinamiche di prezzo,

sia una decisione migliore. Le dinamiche o fattori, che devono essere valutati in queste tipologie di analisi, sono: la reazione al prezzo dei competitor, l'elasticità di prezzo, la crescita del mercato prevista, e altri ancora.

La brand valuation o valutazione del marchio è stata oggetto di un notevole dibattito nella dottrina di contabilità generale. Quando per valutare il brand, si utilizza una prospettiva di management accounting e non di contabilità tradizionale, è desumibile come tale misura possa essere esplicativa della forza del brand e delle sue iniziative di marketing passate (Guilding e Moorhouse, 1992). Si tratta di una tecnica che utilizza la combinazione dei guadagni previsti da un brand con altri fattori legati alla forza del brand come: la natura del mercato del brand, il suo posizionamento su quel mercato ed il suo livello di supporto del marketing. Tale tecnica per essere implementata necessita che vi sia un dialogo tra funzione contabile e quella di marketing (Roslender e Hart, 2003).

1.3.4 Competitor Accounting (contabilità dei competitor)

Il competitor cost assessment è una tecnica di cui i principali promotori sono stati Bromwich (1990), Porter (1985) e Simmonds (1981). La ricerca del posizionamento competitivo, elemento fondamentale dello SMA, ha generato la necessità di una consapevolezza e conoscenza dei costi dei competitor. Un approccio sistematico alla valutazione della struttura dei costi dei competitor comprende un'analisi delle strutture produttive, dell'economia di scala, delle relazioni governative, della tecnologia e del design del prodotto dei competitor. Ward (1992) ha suggerito quali fossero le potenziali fonti di informazione per l'azienda, tra cui: l'analisi fisica del prodotto, fornitori comuni, clienti ed ex dipendenti dei competitor. Questa più ampia analisi include la valutazione delle vendite, la quota di mercato, i volumi e i costi unitari di produzione (quando possibile).

Il competitor position monitoring, coniato da Simmonds (1986), rappresenta un approccio maggiormente olistico alla valutazione dei competitor. L'Autore ha evidenziato come tutte le informazioni relative ai volumi di ricavi delle vendite, quantità vendute, quota di mercato e costi unitari di acquisto possano far avere al management un quadro completo sull'andamento dei competitor, superando la semplice quota di mercato. Egli ha spiegato che, se ad esempio una crescita del costo unitario del competitor può inizialmente sembrare favorevole, il management, applicando questa tecnica, potrebbe capire che si tratta di un aumento dovuto a degli investimenti in pubblicità o nello sviluppo del prodotto.

Inoltre, le informazioni necessarie all'azienda per conseguire un buon posizionamento competitivo possono derivare dal "Competitor performance appraisal" basato sulle informazioni pubbliche. Se quest'analisi viene condotta in maniera appropriata può avere delle notevoli conseguenze sotto il profilo delle decisioni strategiche (Moon e Bates, 1993). A differenza delle tecniche precedentemente indicate, le informazioni presenti all'interno dei bilanci possono essere facilmente analizzabili da soggetti con un background anche solo di contabilità generale. Queste analisi possono includere l'analisi dei profitti, la rotazione del magazzino, liquidità e copertura delle immobilizzazioni. Quest'ultima tecnica che si presenta come una rielaborazione delle tradizionali, potrebbe avere un importante rilievo a livello internazionale con la diffusione di principi contabili di riferimento comuni tra paesi.

1.3.5 Customer accounting (contabilità della clientela)

La customer profitability analysis (CPA) nasce come un'applicazione dell'activity based costing su una specifica tipologia di clientela o su un gruppo (Foster et al, 1996; Noone e Griffin, 1999; Mulhern, 1999). Anche se l'ABC può essere intesa quale metodologia di allocazione dei costi, l'analisi delle attività, con l'obiettivo di esaminare quali costi e risorse vengano utilizzate da diverse tipologie di clienti, assume una valenza di mercato e quindi strategica. Ad esempio, un'attenta analisi dei costi e della profittabilità di specifiche tipologie di clienti, può permettere all'azienda di porre in essere appropriate iniziative, come ad esempio quelle di marketing, per adattare il proprio prodotto alle esigenze della clientela. Inoltre, questo tipo di analisi possono facilitare il rapporto tra cliente e azienda, così da ottenere un rapporto mutualmente vantaggioso. Come secondo, il Lifetime customer profitability è un'analisi della profittabilità della clientela che, al contrario della precedente, ha come orizzonte temporale di riferimento non solo quello attuale ma anche quello futuro (Foster e Gupta, 1994; Jacob, 1994). Quindi, nell'analisi di una specifica tipologia di clientela verranno valutati tutti i possibili ricavi futuri che possano generarsi e i costi ad essi connessi. Collegato a quest'ultimo è la tecnica del "Customer as an Asset" – che porta l'azienda a valutare il cliente come se fosse un asset, attualizzando il valore dei futuri flussi in entrata e in uscita (Slater e Narver, 1994). Nonostante queste tecniche siano legate ai concetti di marketing relazionale, l'approccio contabile delle stesse le porta ad essere considerate come tecniche di strategic management accounting.

1.4. Strategic management accounting nell'era contemporanea

In un articolo di analisi della letteratura, realizzato approssimativamente dopo 25 anni dal primo studio di strategic management accounting, Langfield-Smith (2008) cosa fosse successo nel dibattito in dottrina sino quel momento, da parte degli autori, su questo argomento. In particolare, in questo articolo, egli ha riservato alcune sezioni per sottolineare le prospettive di diversi autori circa lo SMA. Gli autori analizzati nel suo articolo sono Shank, Bromwich, Roslender e Hart, e ancor di più il lavoro pionieristico di Simmonds e il contributo significativo apportato da molti altri scrittori di management accounting come Kaplan, Cooper e Bhimani.

Tomkins e Carr (1996), nella loro ricerca, hanno osservato la mancanza di un accordo e di un framework ben definito per lo SMA esistente in quel momento. In un lavoro della letteratura critico nei confronti dello SMA, Lord (1996) ha discusso sul fatto che, nonostante l'interesse maturato nei confronti dello SMA negli ultimi anni, esso possa essere "un'invenzione dell'immaginazione accademica".

Langfield-Smith (2008) ha concluso, poco più avanti, che non esiste ancora un accordo sulla definizione dello SMA. Nonostante tutto, dopo più di 25 anni di sviluppo, con un significativo interesse da parte dei ricercatori, lo SMA sembra avere avuto un'espansione notevole, sebbene non vi sia sempre l'uso specifico del termine. Ciò che emerge dalle ricerche più recenti, evidenzia la popolarità di diverse pratiche dello SMA, nei termini di adozione e percezione del merito e dell'utilità dello SMA, in quanto è stato riconosciuto che queste tecniche sono effettivamente utili per aiutare le organizzazioni a raggiungere dei miglioramenti sulle performance, osservando la relazione tra l'adozione dello SMA e la profittabilità.

1.4.1 La Contingency theory e lo strategic management accounting

Chenhall (2003) ha realizzato un'analisi degli studi svolti fino a quel momento con l'applicazione della teoria della contingenza in management accounting. Gli studi presi in considerazione partono dai primi lavori su tali argomenti di Gordon e Miller (1976), Waterhouse e Tiessen (1978), Ginzberg (1980) e Otley (1980), in seguito ai quali, l'approccio di contingenza si è affermato come paradigma dominante all'interno della ricerca empirica sulle tematiche di management accounting (Dent, 1990). Tra gli studi più importanti vi è quello di Otley (1980), il quale all'interno del suo lavoro ha svolto una panoramica su quello che doveva intendersi come ricerca della contingenza (contingency research) in management accounting. In modo particolare, egli ha spiegato come "sia possibile intendere un approccio contingente quando si vogliono identificare specifici aspetti di tecniche o sistemi contabili, associabili a determinate o definite circostanze con le quali possa definirsi un appropriato collegamento" (Otley, 1980, p. 413). In modo particolare, questo presuppone che venga posta l'attenzione su tre principali aspetti in questo tipo di analisi (Otley, 1980): (1) quali sono gli aspetti delle tecniche di management accounting che si intende analizzare – comprendere se si è interessati all'esistenza della tecnica o al suo effettivo utilizzo a livello aziendale (2) quali sono le specifiche circostanze che si intende studiare – le quali non devono essere troppo generiche (3) quali siano le variabili con cui si intende studiare un collegamento.

Per quanto concerne l'applicazione della teoria della contingenza nello studio dello strategic management accounting e anche in parte con le tecniche di management accounting, Chenhall e Langfield-Smith (1998) e Chenhall (2003) hanno sostenuto che la performance aziendale dovesse essere intesa come la variabile dipendente, rispetto all'utilizzo di tali strumenti (Bruggeman e Van der Stede, 1993; Carr e Tomkins, 1996; Chennal e Morris, 1986; Chow, Shields e Wu, 1999; Fisher,

1996; Gerdin, 2005; Gordon e Narayanan, 1984; Guilding, 1999; Guilding e McManus, 2002;)³ Haldma e Laats, 2002; Libby e Waterhouse, 1996; Moores e Yuen, 2001; O'Connor, Deng e Luo, 2006; Reid e Smith, 2000; Sharma, 2002).

Un altro aspetto relativo studi basati sulla contingenza riguarda la bontà nella scelta dei fattori contingenti (Drazin e Van de Ven, 1985). Drazin e Van de Ven (1985) hanno evidenziato nel loro studio quelli che potessero essere tre diversi approcci per la valutazione della bontà nella scelta dei fattori contingenti: l'approccio selettivo, interattivo e sistemico (o di sistema).

La caratteristica principale dell'approccio selettivo prevede che non venga esaminata la relazione tra le variabili di contesto/struttura e la performance aziendale. Mentre quello dell'interazione, a causa delle problematiche metodologiche relative alle relazioni dirette e indirette che possono sorgere tra le variabili (Gerdin e Greve, 2004; Hartmann e Moers, 2003), è stato ampiamente utilizzato dagli studiosi (Abernethy e Brownell, 1999; Abernethy e Guthrie, 1994; Chenhall, 1997; Davila, 2000; Govindarajan e Gupta, 1985; Gul e Chia, 1994). Infine l'approccio sistemico, risulta essere utile per considerare aspetti contingenti multipli, ma nonostante questo è stato meno utilizzato rispetto ai precedenti due (Chenhall e Langfield-Smith, 1998b; Selto, Renner e Young, 1995). Chenhall (2003) ha ampliato la classificazione fatta da Drazin e Van de Ven (1985), introducendo anche una quarta categoria che comprendeva l'utilizzo di variabili intermedie (moderatrici).

Nonostante alcuni di questi studi, svolti adottando queste tipologie di modelli, non abbiano prodotto dei risultati significativi per la dottrina di management accounting, ve ne sono stati altri che invece hanno costituito le basi per lo sviluppo di nuovi modelli (Chenhall, 2003; Fisher, 1995; Gerdin e Greve, 2004; Ittner e Larcker, 2001; Langfield-Smith, 1997).

Sulla base di quanto discusso sulla teoria della contingenza, intesa come studio dei fattori che favoriscano o meno l'adozione di determinate tecniche di management accounting e del ruolo della variabile di collegamento (Otley, 1980), è stato osservato sempre da Otley (1999) come l'evoluzione del management accounting stava sempre più includendo un approccio strategico che enfatizzasse l'identificazione, la misurazione e la gestione dei principali indicatori non economico-finanziari utili nel perseguimento della strategia e la creazione di valore per gli azionisti (Otley, 1999). Sempre negli anni 90, gli autori di riferimento per la teoria della contingenza hanno affermato che le misure della performance strategica aziendale devono essere incluse tra gli indicatori di performance aziendale solo se le stesse siano effettivamente allineate alla strategia (Fisher, 1995; Langfield-Smith, 1997), così da poter adeguare le priorità strategiche ad indicatori effettivamente utili per il perseguimento della stessa. I ricercatori, in dottrina SMA avevano espresso come, a loro avviso, l'azienda potesse ottenere miglior performance, qualora in management avesse posto maggiore enfasi sulle misure di performance non economico finanziarie (Linge e Schiemann, 1996). Si è resa quindi necessaria un'analisi empirica per comprendere se vi fosse un collegamento tra l'adozione delle tecniche SMA e i risultati economico-finanziari, nella fattispecie in cui questi fossero i risultati riportati all'interno dei conti economici aziendali. Quest'aspetto risulta ancora tutt'oggi di rilevante importanza poiché fa riferimento a misure non self-reported (di bilancio che non possono essere comunque considerate oggettive⁴) di performance, preferite di gran lunga a quelle auto determinate (self-reported) dai rispondenti ai questionari. Fino ad oggi sono pochi gli studi che hanno esaminato i link tra l'utilizzo degli SMA e la performance aziendale (Simmonds, 1981; Abernthy e Lillis, 1995; Hirschey e Richardson, 1998).

³ Inoltre (Haldma e Laats, 2002; Libby e Waterhouse, 1996; Moores e Yuen, 2001; O'Connor, Deng e Luo, 2006; Reid e Smith, 2000; Sharma, 2002).

⁴ Si veda la definizione di quantità economiche certe, assimilate e congetturate (Onida, 1972)

Simmonds (1981) ha evidenziato come il ROI fosse più alto nelle imprese che avevano un sistema di controllo contabile collegato maggiormente con la strategia aziendale. Abernethy e Lillis (1995) hanno mostrato come una maggiore attenzione a misure prettamente non economico-finanziarie avesse un effetto positivo sulla performance aziendale. Hirschey e Richardson (1998) hanno invece evidenziato che l'utilizzo di metriche non economico finanziarie, per quanto riguarda la valutazione dei brevetti, avesse un forte effetto sulla performance aziendale. Chenhall (1997) allo stesso modo ha spiegato come le aziende manifatturiere che adottino il Total Quality Management (TQM) e misure di performance non economico-finanziarie ottenessero migliori performance economico-finanziarie di quelle che implementassero solo il TQM.

Su una più ampia analisi che coinvolge 140 aziende americane di servizi finanziari, Ittner e Larcker (2003) hanno spiegato come le diverse modalità di misurazione delle performance aziendali, tra cui l'utilizzo delle tecniche SMA, come ad esempio la BSC, potessero spiegare diversi aspetti della performance aziendale. Gli stessi autori hanno inoltre evidenziato come le aziende che facciano un maggiore uso delle misure non economico-finanziarie abbiano un sistema di misurazione delle performance maggiormente soddisfacente per il management e che allo stesso tempo abbiano un maggiore rendimento delle azioni, se confrontate con aziende similari (Ittner e Larcker, 2003).

Tuttavia, sempre secondo gli autori, non vi è un'ampia evidenza di come le pratiche SMA siano associate con misure contabili di performance economico finanziarie come ROA e la percentuale di crescita del fatturato. Una possibile spiegazione da parte degli autori per questo risultato è dovuta dal fatto che l'utilizzo delle tecniche SMA non dovrebbe dare effetti nel breve periodo e che quindi come misura di performance aziendale si sarebbe dovute utilizzare delle metriche di lungo termine e non di breve. Cagwin e Bouwan (2002) hanno studiato se vi fossero delle migliori performance aziendali dovute all'adozione dell'activity based management (ABM). I risultati hanno mostrato come esistessero delle sinergie positive quando l'ABC fosse implementato assieme ad approcci di gestione generale aziendale come il just in time e il TQM, permettendo alle aziende che di ottenere migliori performance rispetto a quelle che non implementassero tale metodologia.

Generalmente, anche con riferimento a lavori più recenti (Cadez e Guilding, 2008; Cinquini e Tenucci, 2010 e Amanollah et al 2017), gli studi contingenti sullo SMA, anche se con l'utilizzo di misure self-reported, hanno evidenziato come possano esservi degli effetti positivi sulle performance aziendali derivanti dall'adozione di queste tecniche. Sia gli studi passati che quelli più attuali hanno individuato diversi fattori contingenti, rendendo difficile per gli stessi studiosi una conclusione che potesse essere attualmente definita esaustiva.

Infatti, lo studio di Cadez e Guilding (2008), ha poi superato le principali problematiche precedentemente emerse, relative alla inconsistenza delle interpretazioni riguardanti cosa effettivamente rappresenta lo SMA. Cadez e Guilding (2008) nel loro studio, si sono posti innanzitutto l'obiettivo di una definizione chiara dello SMA, considerandolo come una sottocategoria delle tradizionali pratiche di management accounting aziendale. Sulla base dei precedenti lavori, hanno formulato il primo modello di applicazione della contingency theory alle tecniche SMA. Gli stessi autori hanno utilizzato come base di partenza Guilding et al (2000) dello SMA, considerandolo quindi come un insieme di tecniche orientate all'ambiente esterno e al lungo periodo. Come sostenuto da Guilding et al. (2000), l'orientamento principale delle pratiche tradizionali contabilità direzionale, risulta essere relativamente distinto da quello dello SMA, in modo particolare per quanto riguarda la prospettiva tipica di orientamento interno, sia per quanto concerne il focus sui risultati di breve termine. Questo significa che le pratiche di SMA considerate in letteratura, sono basate su un set di informazioni notevolmente differente rispetto a quello utilizzato con le tecniche di management accounting tradizionali. Cadez e Guilding (2008) hanno analizzato e messo in relazione la tipologia di strategia aziendale, il processo di formulazione

strategico e il ruolo degli addetti alla contabilità nei processi di decision-making strategico all'utilizzo delle tecniche SMA e come l'utilizzo delle stesse potesse influenzare la performance aziendale.

Successivamente, Cinquini e Tenucci (2010) hanno studiato, in un campione di imprese manifatturiere italiane, se vi fosse un collegamento tra la tipologia di strategia aziendale adottata, con riferimento alla missione e posizionamento strategico, e l'utilizzo delle tecniche SMA. Infine, sempre secondo un approccio contingente Amanollah et al (2017) hanno studiato per 121 piccole/medie imprese di servizi in Malesia come l'appartenenza a network, il grado di educazione e l'esperienza dei CEO potesse influenzare l'utilizzo delle tecniche SMA. Gli autori, hanno evidenziato come il grado di educazione e l'appartenenza ai network influenzassero l'utilizzo delle tecniche SMA. Allo stesso tempo, considerati i limiti di settore e paese dello studio, i risultati potrebbero essere non generalizzabili.

1.4.2 La partecipazione degli esperti contabili nei processi decisionali

Le evidenze degli studi di Kaplan (1984) e di Johnson e Kaplan (1987) sono state le basi di partenza per le discussioni, nella letteratura successiva, su quello che fosse il riposizionamento in chiave strategica all'interno della compagine aziendale degli addetti al management accounting. Siegel et al 2003, in un lavoro sulla rivista "Strategic Finance" hanno evidenziato come gli addetti al management accounting dovevano passare da semplici raccoglitori di statistiche ed elaboratori di score o ratio, ad un ruolo proattivo all'interno delle attività di business aziendali. In seguito, Bruns e Baldvinsdottir (2005) hanno definito un cambiamento del ruolo di questo soggetto, che avrebbe dovuto modificare il suo titolo da semplice "controller" in "business analyst (o analista del business)", e dovesse essere sempre più in grado di combinare la conoscenza degli aspetti economico-finanziari aziendali con competenze commerciali.

Parallelamente allo sviluppo di tecniche di management accounting orientate alla visione strategica, nel recente passato, alcuni autori hanno evidenziato come gli esperti contabili aziendali stanno assumendo un ruolo fondamentale nei processi di strategie manageriali (Bhimani e Keshtvarz, 1999; Fern e Tiggos, 1988; Palmer, 1992).

Gli stessi Bromwich e Bhimani (1994) hanno spiegato come lo strategic management accounting, per essere implementato ed utilizzato all'interno delle aziende, doveva essere accompagnato da una crescita delle competenze da parte degli addetti contabili. Questo doveva avvenire con una maggiore attitudine da parte loro a cooperare con il top management aziendale, il marketing e gli specialisti di prodotto. Friedman e Lyne (1997) si sono espressi a favore dell'eliminazione dell'immagine del contabile come solo addetto d'ufficio, prospettando un nuovo ruolo dove questo soggetto dovesse essere continuamente pronto ai cambiamenti e sviluppi dell'ambiente esterno. Wilson (1995) ha ribadito che come tutti gli specialisti anche i contabili tendevano a focalizzarsi solo sulle funzioni per le quali fino a quel momento erano deputati, nonché i soli aspetti economico-finanziari delle attività interne di business aziendale, contrariamente al principio di orientamento esterno alla base dello SMA. Chenhall (2008) ha osservato che le pratiche SMA hanno modificato il management accounting tradizionale, introducendo particolare enfasi verso un orientamento strategico, attraverso il coinvolgimento dei consumatori, dei processi, delle risorse umane oltre che degli aspetti economico-finanziari.

In reazione ad un mercato esterno sempre più competitivo ed in evoluzione, le aziende hanno piano piano adottato un orientamento maggiormente indirizzato alle esigenze dei consumatori. Ad evidenza di ciò, vi è la presenza di strutture contabili emergenti orientate al lavoro di gruppo e interdisciplinare (Baines e Langfield-Smith, 2003; Chendall e Langfield-Smith, 2003; Rowe, Birnberg e Shields, 2008; Scott e Tiessen, 1999).

Il termine “organizzazione orizzontale” è stato introdotto proprio per riflettere la tendenza delle aziende ad enfatizzare l’integrazione di azioni all’interno della catena di valore al fine di adottare delle strategie orientate al cliente, rispetto alle convenzionali strutture verticali (Chenhall, 2008).

Oliver (1991) e Scott e Tiessen (1999) hanno sostenuto che, in netto contrasto con i più tradizionalisti dei loro colleghi, i contabili dovessero parte integrante nei processi di decision-making. Di fatto, le funzioni più ripetitive di contabilità che tradizionalmente venivano associate a tale professione, sono state nel tempo automatizzate, lasciando liberi i contabili di occuparsi delle più ampie sfere dell’attività di management. Queste figure organizzative possono essere viste come maggiormente proattive nell’analisi di tutte le tematiche di gestione aziendale, piuttosto che limitati alle mere pratiche relative alla gestione degli aspetti economico-finanziari, compreso un orientamento agli aspetti riguardanti i clienti finali (Chenhall e Langfield-Smith, 1998a; Coad, 1996; Nyamori et al., 2001). A supporto di un approccio dell’addetto al management accounting sempre più attento a tutte le aree aziendali Roslender e Hart (2003) hanno identificato lo SMA come strettamente associato al marketing management, presupponendo che ci fossero continue relazioni con gli addetti contabili.

Il concetto di contabilità strategica presuppone che esistano delle relazioni anche con personale non direttamente coinvolto nei processi contabili, in virtù del fatto che il “nuovi” contabili ricoprono un ruolo di collegamento tra le diverse funzioni e con i diversi livelli di management (Coad, 1996; Parker e Kyj, 2006; Rowe et al., 2008). In letteratura, sono emersi numerosi termini per spiegare e definire questo ruolo di collegamento da parte degli addetti contabili: partner di business (Oliver, 1991), coordinatore (Palmer, 1992), team interdipartimentali (Scott e Tiessen, 1999), team di lavoro (Bromwich, 2000), team funzionali (Roslender e Hart, 2003), team interdisciplinari (Baines e Laingfield-Smith, 2003) e contabilità orizzontale (Chenhall, 2008).

In passato, vi era la tendenza alla dispersione del possesso dei dati, la quale ha impedito una raccolta centralizzata di informazioni. Brouthers e Roozen (1999), per esempio, hanno proposto che il processo di gestione delle informazioni fosse centralizzato nel dipartimento di contabilità, in quanto i contabili sono qualificati proprio nella gestione dei dati. Sembra però che tutto ciò sia diventato meno comune nei tempi più recenti (Rowe et al., 2008) e con l’avvento delle innovazioni tecnologiche (Ax, 2017), che hanno permesso una raccolta ed elaborazione dei dati più veloce rispetto al passato.

Questi cambiamenti comportano un drammatico spostamento nel paradigma della contabilità, di fatto i contabili, secondo l’approccio della contabilità strategica, non sono più visti come dei meri fornitori di informazioni, ma piuttosto sono i protagonisti principali nel processo di gestione strategica (Chenhall, 2003). Roslender et al. (1998) notarono che se i contabili non possono affrontare i cambiamenti presentati dall’evoluzione del loro ruolo, allora ulteriori nuove funzioni saranno necessarie per fornire servizi di gestione di informazioni.

Alcuni degli studiosi hanno spiegato come una delle possibili strade per raggiungere il vantaggio competitivo fosse quella di imparare, quindi apprendere più velocemente rispetto ai propri concorrenti (De Geus, 1998). Coad (1996) è stato uno degli autori che ha posto maggior enfasi sull’approccio dell’apprendimento da parte dell’azienda sotto il profilo strategico e di gestione. In modo particolare, egli si è soffermato sul fatto che gli addetti al management accounting che fossero coinvolti nel processo di definizione strategica dovessero essere maggiormente proattivi nel loro ruolo, essendo elemento di collegamento tra i diversi livelli di management. Inoltre, Pierce e O’Dea (2003) hanno chiarito come i contabili dovessero esser attenti ad ogni cambiamento nell’ambiente esterno e quelli che potessero essere i riflessi nei piani strategici aziendali e nell’attuazione della strategia.

Questo filone di ricerca si è più recentemente sviluppato sull'aspetto che lega le funzioni contabili con quelle di pianificazione strategica (accounting e strategising), nonché il ruolo della contabilità e degli addetti alla stessa nei processi giornalieri di decision-making strategico (Ahrens e Chapman, 2005; Jørgensen e Messner 2010; Skærbæk e Tryggestad, 2010). Questi studi hanno evidenziato come il top management, è sì un importante utilizzatore, ma lo è allo stesso modo delle altre figure manageriali e non manageriali presenti all'interno dell'azienda. Per esempio, Skærbæk e Tryggestad (2010) hanno studiato come nelle aziende di pubblica sicurezza, agenti, capitani di dipartimento (figure che non si trovano nelle posizioni organizzative apicali) fossero inaspettatamente destinatari delle informazioni contabili, nel caso in cui si trovassero a dover reagire ad indicazioni strategiche da parte del top management.

Ma e Tayles (2009) hanno studiato, con l'ausilio un caso aziendale, relativo ad un'azienda inglese, dove fosse necessario un passaggio ad addetti contabili maggiormente attenti agli aspetti strategici aziendali. Inizialmente, hanno evidenziato come nonostante vi fosse stato un cambiamento/ristrutturazione nella struttura organizzativa, gli addetti contabili fossero rimasti sempre focalizzati sugli aspetti di breve termine e di natura economico-finanziaria. Tuttavia, vi era evidenza di come l'introduzione di un nuovo modello organizzativo avesse portato un maggiore utilizzo della contabilità all'interno della stessa azienda e dei rapporti tra i manager nel processo di implementazione strategica aziendale (Ma e Tayles, 2009).

L'importanza del nuovo ruolo degli addetti contabili, nella diffusione delle informazioni contabili anche verso "inaspettati" utilizzatori è stata supportata anche in altri studi (Ahrens e Chapman, 2005; Hansen e Mouritsen, 2005; Jørgensen e Messner, 2010). Già nei primi anni del 2000 Ahrens e Chapman (2002) hanno spiegato l'importanza nell'utilizzo delle informazioni economico finanziarie e non economico finanziarie da parte del manager dei singoli ristoranti, per lo sviluppo strategico aziendale. Gli addetti alla contabilità per la direzione sono quindi più che semplici elaboratori delle informazioni contabili, ma hanno anche l'obiettivo di cooperare con le diverse figure manageriali presenti ai diversi livelli organizzativi, attribuendo agli stessi dei ruoli contabili (Jørgensen e Messner, 2010). Per esempio, lo studio di Jørgensen e Messner (2010) ha evidenziato come i project manager fossero diventate le figure addette alla presentazione e alla spiegazione dei risultati contabili di una specifica iniziativa al top management.

1.4.3 L'utilizzo delle tecniche contabili SMA

Con il crescere dell'importanza del dibattito sullo strategic management accounting, i ricercatori si sono focalizzati principalmente nell'analisi due aspetti per quanto concerne le tecniche di management accounting: un primo legato all'adozione di queste tecniche da parte delle aziende ed un secondo al confronto tra quelle che potessero essere considerate le tecniche maggiormente innovative e quelle invece più tradizionali. Gran parte degli studiosi ha sostenuto come la maggiore competizione globale, il rapido cambiamento tecnologico e nuovi approcci manageriali potessero essere le ragioni per lo sviluppo di alcune tecniche di management accounting definite strategiche (Bromwich e Bhimani, 1994; Bunce et al 1995; Cooper, 1996).

Vi era comunque sia la convinzione da parte dei ricercatori di come le misure di performance economico-finanziarie fossero ancora percepite dai management aziendali come le più importanti. Dugdale (1994), in una ricerca nel contesto del Regno Unito, ha evidenziato come vi fossero dei benefici positivi derivanti dall'implementazione e dalla formalizzazione del budget aziendale. Le misure di performance basate sui costi aziendali erano considerate ancora importanti sia in Belgio (Bruggeman et al, 1996) che in Danimarca (Israelsen et al, 1996), mentre le misure basate sullo "standard costing" e sulla struttura per margini di contribuzione erano usate ampiamente dalle aziende tedesche (Scherrer, 1996). Infine, le misure come il ROI e le altre misure di profitto erano quelle principalmente utilizzate nei Paesi Bassi (Groot, 1996). Chenhall e Langfield-Smith (1998) nel loro studio delle aziende australiane, hanno stipulato un rank dove nelle prime posizioni vi era il budget per il controllo dei costi e il ROI.

Per quanto concerne i risultati delle diverse survey fino svolte fino alla fine degli anni 90, le tecniche SMA non sembravano essere ritenute particolarmente importanti né ampiamente utilizzate da parte dei manager aziendali. Per esempio, il Benchmarking è inteso come un importante strumento per supportare l'azienda alla definizione di obiettivi basati su standard dell'esterno, ma vi è un'evidenza limitata di come vi siano un buon grado di adozione della stessa tecnica e degli effetti positivi derivanti dall'implementazione della stessa. In un uno studio sul Regno Unito. Dyrsdale e Dunn (1996) hanno evidenziato come solo il 13% di 156 direttori finanziari ritenesse utile il benchmarking. Anche nello studio di Chenhall e Langfield-Smith (1998), buona parte delle tecniche SMA aveva ottenuto dei gradi di utilizzo non elevati, con il posizionamento nella parte bassa della rank di tecniche come l'ABM, VCA e il Target Costing. Qualche anno dopo, questo trend è stato confermato da Guilding et al (2000), con riferimento all'utilizzo di 12 tecniche SMA. L'analisi dei competitor (competitor accounting) e lo strategic pricing, erano le tecniche che avevano riscosso maggior successo rispetto alle altre (Guilding, 2000. Infatti, Guilding (1999) ha evidenziato come cinque tecniche SMA identificabili sotto il profilo della contabilità dei competitor avessero, per 3 item su 5, frequenze di utilizzo superiori allo score medio. Nonostante la scarsa adozione di queste tecniche fino a quel momento, non era necessario secondo alcuni autori (Bromwich e Bhimani, 1994; Guilding et al 2000) sottovalutare l'importanza dello SMA, soprattutto se si faceva riferimento al sempre maggior utilizzo di misure di performance non economico-finanziarie (Langfield-Smith, 1998).

Anche in questo caso, il lavoro di Cadez e Guilding ha evidenziato, 8 anni dopo, come le 16 tecniche di strategic management accounting fossero tutte utilizzate al di sopra della media da parte dei manager delle imprese Slovene. A questo lavoro seguirono altri importanti lavori per la letteratura come quello di Cinquini e Tenucci (2010) i quali hanno evidenziato un ampio utilizzo da parte delle aziende italiane di tecniche come quelle della contabilità della clientela, della contabilità dei competitor. Sia nel successivo lavoro di Cadez e Guilding (2012) che in quello di Santini (2013) sull'utilizzo delle tecniche SMA da parte delle piccole imprese italiane si possono evincere dei gradi di utilizzo superiori rispetto al passato. Questa crescita è ancora più evidente nei più recenti studi

sull'utilizzo di tali tecniche negli ultimi anni (Carlsson-Wall et al, 2015; Lapsley et al 2017; Amanlollah et al 2017).

1.4.4 Il paradosso dello strategic management accounting

La letteratura sullo strategic management (SM) si è sviluppata rapidamente, parallelamente alla consulenza aziendale sullo Strategic Management, a partire dal 1979 con l'uscita dello Strategic Management Journal. In contrasto con la maggior parte della dottrina, secondo alcuni autori lo SMA "è rimasto soltanto una collezione di testi accademici e ha avuto un impatto insignificante sul dibattito e la pratica manageriale" (Seal, 2010; p. 95). Non vi è né una semplice spiegazione né una soluzione facile per questa apparente contraddizione. Per esempio, Cooper (1996) ha discusso nel suo lavoro, di come "le imprese avessero bisogno di un maggior numero di informazioni di management accounting ma di meno addetti alla contabilità" (Cooper, 1996a, p.20). Per giustificare tale affermazione egli ha spiegato come le aziende non siano sottoposte alla sola pressione di ridurre i costi, ma allo stesso tempo debbano soddisfare quelle che sono le esigenze del mercato con riferimento alla qualità e alle funzionalità del prodotto o del servizio offerto. Negli ultimi anni, con lo sviluppo tecnologico e i suoi effetti sui sistemi informativi aziendali, le aziende sono in possesso di una moltitudine di dati sia di natura economico-finanziaria sia non economico-finanziaria che devono essere utilizzare dalla stessa per perseguire il vantaggio competitivo (Chen e Chiang, 2012; Warren et al, 2015; Arnaboldi e Busco, 2017). Hopwood già nel 2003 ha osservato come il processo di cost management fosse un fattore di natura strategica illustrando come lo stesso "ha il potenziale di cambiare l'intero business" (p.11). Questi presupposti avrebbero dovuto favorire la crescita dell'utilizzo delle tecniche di SMA assieme a quella che era la crescita della fiorente letteratura sullo strategic management e la diffusione di servizi da parte delle società di consulenza nella seconda metà degli anni novanta in tale direzione (Tayles,2011).

Come scritto in precedenza, nonostante vi fossero questi buoni presupposti, non vi è un'ampia evidenza in dottrina, derivante perlopiù da questionari, di come queste tecniche siano negli anni state ampiamente utilizzate nella pratica. Tali risultati vanno comunque interpretati con cautela, in modo particolare possono essere evidenziate alcune possibili spiegazioni relative, ad esempio alla mancanza di consenso circa cosa sia realmente lo SMA, la diffusione generale delle tecniche di management accounting all'interno delle organizzazioni e le loro reti di espansione, oltre che lo scarso riconoscimento dello SMA come nome associato ad alcune tecniche (Bhimani e Bromwich, 2010). Di fatto, l'identità delle tecniche SMA, come detto in precedenza, non è stata da subito coerentemente definita dagli autori, ma è stata frutto di un processo di diverse analisi empiriche. Ad esempio Guilding et al (2000) hanno raccolto i dati con riferimento alle imprese neozelandesi, britanniche e americane utilizzando 12 tecniche. Cadez e Guilding (2008), nel loro questionario alle aziende slovene hanno utilizzato 16 tecniche. Infine, Cinquini e Tenucci (2010) hanno fatto riferimento a 14 tecniche contabili nel loro questionario rivolto alle imprese manifatturiere italiane.

Il limitato numero di casi studio che sono stati condotti, conferma allo stesso modo, che nonostante il termine SMA non sia conosciuto all'interno delle aziende, comunque che vi siano delle tecniche di management accounting utilizzate all'interno dei processi di strategic management (Nixon e Burns, 2012).

Di fatto, il disaccordo sulla definizione o il riconoscimento delle tecniche SMA non è un elemento fondamentale, bensì è di gran lunga più importante che tali tecniche siano utilizzate dalle aziende (Bhimani e Bromwich, 2010). Il gap tra la letteratura e la pratica circa lo SMA è acuito dai gap presenti tra la letteratura sullo SMA e quella sul SM, e le complementari letterature sulla misurazione delle performance, sul controllo manageriale e sulle conoscenze e competenze del

management (Nixon e Burns, 2012). Questa mancanza di integrazione e di identità potrebbe essere, in qualche modo, il punto di partenza per spiegare un utilizzo non consapevole delle tecniche SMA.

1.4.5 Strategic management e strategic management accounting in Italia

Il filone di studi che faceva riferimento ai legami tra i sistemi di controllo e alla sempre maggiore importanza del contesto in cui l'azienda opera (sia interno che esterno) si è diffuso anche in Italia. In modo particolare, la scuola economico aziendale Italiana adottò come terminologia quella della "programmazione e controllo" in luogo della traduzione del termine management control. Questo è anche a testimonianza della distanza presa in passato da parte degli studiosi italiani, tra cui Onida (1970) il quale aveva in passato criticato già l'approccio al controllo di Anthony (1965).

I cambiamenti nella dottrina di management accounting e il conseguente interesse mostrato nei confronti del controllo strategico ha poi trovato anche l'interesse da parte degli studiosi del nostro paese, i quali hanno utilizzato le terminologie di controllo di gestione di natura strategica o controllo direzionale in ottica strategica (Bergamin, 1991)

Marchi (2011) in un suo editoriale nella rivista "Management control" ha spiegato come "Il controllo di gestione presupponga una struttura organizzativa (ruoli, relazioni e responsabilità) ed una coerente struttura informativa capace di fornire, tempestivamente e selettivamente, i dati di controllo a carattere sia preventivo che consuntivo (p.2). Inoltre, egli ha sottolineato come il processo di controllo dovesse esser focalizzato sui comportamenti dei soggetti interni, al fine di perseguire gli obiettivi aziendali (Riccaboni, 2009). Nonostante il processo di controllo di gestione nascesse come un concetto interno, Marchi (2011) ha incentrato il suo lavoro per spiegare come questo processo dovesse aprirsi verso l'esterno. Tale approccio di collegamento interno-esterno doveva avere un riflesso su tutte le fasi del processo di controllo, tra cui: la fase di studio degli scenari esterni (Marchi, 2011); la fase di formulazione degli obiettivi e allocazione delle risorse in funzione della variabilità del contesto aziendale (Rullani, 1994); la fase misurazione della performance, ricercando un bilanciamento tra misure interne ed esterne, economico finanziarie e non (Castellano, 2011); infine, nella fase di reporting (interno) dei dati focalizzandosi anche sulla performance esterna (Tenucci, 2010; Cinquini et al, 2011). Ne consegue che a tutti i livelli del processo di controllo (dal livello operativo a quello strategico (Bergamin, 1992)) dovesse essere attuata un'attività acquisizione e gestione integrata della conoscenza sulle caratteristiche dell'ambiente esterno e sul posizionamento competitivo dell'azienda (Marchi, 2011).

Sotto il profilo delle analisi empiriche, il crescente interesse a livello internazionale allo strategic management e al management accounting, ha coinvolto anche alcuni ricercatori italiani, che a partire dal 1999 hanno trattato tali tematiche e/o hanno svolto delle ricerche sulle tecniche riconducibili allo SMA nelle imprese italiane (Cinquini et al, 1999; Arena e Mazzone, 2005; Cinquini e Tenucci, 2010; Cinquini et al, 2011 Frigotto et al 2011; Oliviero e Castellano, 2012; Santini, 2013; Aureli, 2014).

Cinquini et al (1999) hanno svolto una ricerca per comprendere quale fossero le tecniche di contabilità dei costi maggiormente utilizzate dalle aziende italiane, evidenziando come con riferimento all'activity based costing, vi fosse un basso grado di adozione, pari al 10%. La giustificazione di tale non soddisfacente risultato, secondo gli autori poteva risiedere nel fatto che l'ABC (Cooper e Kaplan, 1991) fosse una tecnica innovativa in tale periodo avesse bisogno ancora di più tempo per diffondersi in un contesto come quello italiano. Sei anni più tardi Arena e Mazzone (2005) hanno svolto una ricerca che ha coinvolto 289 aziende italiane, con riferimento all'adozione di tecniche come l'ABC, la Balance scorecard e l'EVA (Economic-Value Added). Da questa ricerca è emerso come tali tecniche non avessero rimpiazzato quelle tradizionali, ma bensì venissero

integrate con le stesse. Le informazioni provenienti dall'adozione di EVA, ABC e BSC venivano utilizzate come misure per la valutazione degli aspetti più importanti dell'azienda, legate alla complessità dell'ambiente esterno (Arena e Mazzone, 2005). Tra i lavori più importanti, anche nel panorama internazionale vi è il lavoro di Cinquini e Tenucci (2010). Gli stessi autori, hanno svolto una ricerca contingente sull'effetto dell'adozione dello SMA ed il suo legame di tre differenti aspetti strategici (pattern, mission e positioning), che ha coinvolto 93 aziende operanti nel settore manifatturiero. Cinquini e Tenucci (2010) sono stati in grado di evidenziare un buon utilizzo di queste tecniche, fatto salvo per la misurazione integrata delle performance e per il life-cycle costing, le quali si sono rivelate meno utilizzate rispetto ai precedenti. Inoltre, con riferimento ai legami tra tipologia strategica (prospector/defender, harvest/build e leadership di costo/differenziazione) e l'utilizzo di specifiche tecniche SMA, gli autori hanno evidenziato come vi fosse un "mancato collegamento" tra le tipologie di tecniche utilizzate (customer, costing, competitor e performance) e la tipologia di strategia di business aziendale. Infatti, alcune tecniche venivano utilizzate dalle aziende a prescindere dalla tipologia di strategia.

Frigotto et al (2011) hanno svolto una ricerca sull'evoluzione dei sistemi contabili di controllo e delle relazioni esistenti con la strategia aziendale. Con l'aiuto di un caso studio, gli autori seguendo due approcci differenti (sia un approccio classico contingente che un approccio alternativo pratico) hanno evidenziato che l'utilizzo di sistemi non strutturati fosse collegato con strategie emergenti. Inoltre, gli autori hanno spiegato come non dovesse essere ricercato per forza un "fitting" reciproco tra strategia e sistema contabile, ma che lo stesso dovesse essere frutto di un allineamento volto a supportare l'azienda con riferimento agli aspetti riguardanti il futuro e l'ambiente.

Oliviero e Castellano (2012) hanno analizzato un caso studio di un'azienda nel settore della moda che avesse effettuato una riprogettazione dei processi aziendali, con l'obiettivo di comprendere quali dovessero essere le informazioni utili a soddisfare il fabbisogno informativo del management per propositi di reporting e strategici. Nella loro ricerca, Oliviero e Castellano (2012) si sono proposti di comprendere quali ragioni avessero portato l'azienda a cambiare il sistema informativo, quali fossero i ruoli e le persone coinvolte nel design di un nuovo sistema e quali le differenze vi fossero tra il processo di reporting ex-ante ed ex-post. Gli autori hanno evidenziato come una delle ragioni di tale cambiamento risiedesse nel fatto che il sistema informativo aziendale precedente e non fosse in grado di supportare l'azienda nel processo decisionale operativo e strategico. Il nuovo sistema informativo, al contrario, prevedeva un processo di reporting interno standardizzato, per favorire la diffusione delle informazioni all'interno dell'azienda.

Santini (2013) ha utilizzato un modello contingente per spiegare come 40 piccole imprese al centro dell'Italia utilizzassero lo SMA e se lo stesso potesse influenzare le performance economico finanziarie in organizzazioni più o meno complesse organizzativamente. In seguito, all'analisi dei questionari somministrati e delle interviste effettuate, l'autore ha dimostrato come lo SMA contribuisca alla sopravvivenza e alla salute dell'azienda nel suo ambiente di riferimento ed avesse inoltre positivo sul ROI. Un anno dopo Aureli (2014) ha analizzato quale fosse l'utilizzo del sistema di controllo aziendale (MCS) per la formulazione della strategia e il controllo sul perseguimento della stessa, da parte di 64 piccole e medie imprese.

CAPITOLO 2 – MANAGEMENT ACCOUNTING NEL SETTORE DELL’OSPITALITA’ ITALIANO

2.1 Management accounting e Contingency theory nel settore dell’ospitalità

2.2. L’utilizzo delle tecniche di management accounting nel settore dell’ospitalità

2.3 Le innovazioni sotto il profilo organizzativo e del management accounting

2.4 Il settore dell’ospitalità Italiano

L’obiettivo del presente capitolo è quello di offrire una panoramica sull’applicazione del management accounting nel settore dell’ospitalità. Inoltre, si vuole dare un quadro dell’importanza di tale settore per l’economia italiana e europea e dei modelli di proprietà e controllo diffusi nel nostro paese.

Alcuni importanti autori si sono concentrati sul settore dell’ospitalità, come ad esempio Harris e Brander-Brown (1998). Gli autori hanno svolto diverse ricerche tra gli anni 80 e gli anni 90, e sono stati tra i primi a definire, in seguito ad un’analisi della letteratura (Harris e Brander-Brown, 1998) quelle che potessero essere delle evidenze derivanti dall’applicazione della contabilità generale e dal management accounting in questo settore. Più recente è il lavoro di Atkinson e Jones (2008), i quali hanno svolto un’analisi critica della letteratura, evidenziando quella che poteva essere per gli anni successivi un’importante area di sviluppo per la materia.

Al contrario degli altri settori, nei quali gli studiosi si sono concentrati sugli aspetti generali relativi alla contabilità o alle pratiche generali di management, il settore dell’ospitalità, come si vedrà più avanti si è prestato molto per lo studio di innovazioni contabili e per action research (Dittman et al 2009). Ancor di più, come si può constatare da alcuni degli articoli presenti all’interno delle principali riviste di accounting, gli studi in questo settore sono stati utili ai fini di collegare quanto teorizzato alla pratica (Hoque et al, 2001; Ahrens e Chapman, 2002; Sharma, 2002; Lamminaki, 2008).

Il capitolo è organizzato in questo modo, nella prima parte verrà fatta una panoramica sulle specifiche caratteristiche del settore e del ruolo che il management accounting ha assunto negli studi con riferimento alle stesse. Nella seconda parte, verranno elencati i principali lavori in dottrina con riferimento alle pratiche tradizionali di management accounting. Nella terza, verranno analizzati i più recenti lavori relativi alle innovazioni di management accounting in questo settore e all’applicazione delle tecniche di strategic management accounting. Infine, verrà fatta una panoramica sull’importanza di tale settore all’interno del nostro paese e sulle principali tipologie di modelli di business utilizzati dagli hotel indipendenti e di catena.

2.1 Management accounting e Contingency theory nel settore dell’ospitalità

L’assunto principale alla base della teoria di contingenza indica come l’ottenimento di una buona performance aziendale, misurata tramite indicatori di profittabilità, non si basi su una semplice applicazione di principi universali di management, ma sulla capacità dell’azienda di adattare la proprie strutture e i processi di management alle numerose variabili contingenti, quali ad esempio l’incertezza dell’ambiente esterno, la tecnologia, le dimensioni e la strategia di business (Otley, 1980; Chapman, 1997; Ryan, Scapens e Theobald, 2002). In questo paragrafo si vuole dare evidenza del fatto che l’approccio contingente sia stato applicato per analizzare le aziende dei servizi e in modo particolare quelle settore dell’ospitalità (Bringnall, 1997). Queste tipologie di analisi sono state

effettuate da diversi autori appartenenti sia alla dottrina di management accounting che a quella dell'hospitality management (Kotas, 1999; Phillips, 1999; Sharma, 2002; Lamminmaki, 2008).

2.1.1 Le principali differenze tra le aziende di servizi e quelle di produzione

Le aziende operanti nel settore dell'ospitalità sono comunemente classificate all'interno della categoria delle aziende di servizi. Fitzgerald et al. (1991) hanno distinto tre diverse tipologie di servizi: servizi professionali (consulenza, ecc), servizi all'interno di negozi o negozi di servizi (parrucchieri, estetica, hotel, ecc) e servizi di massa (trasporto aereo, navale, ecc.). Al tempo stesso, gli autori hanno spiegato come esistano anche delle categorie ibride, e ciascuna azienda può modificare il proprio servizio offerto, in funzione delle proprie scelte strategiche.

Le attività svolte all'interno di questa tipologia di aziende sono caratterizzate dalla presenza di un certo grado di complessità, il quale risulta connesso principalmente alle determinanti del successo competitivo e dall'erogazione del servizio stesso. Per tali motivi, la via per la generazione del reddito differisce a seconda della tipologia del servizio che si intende erogare. Il processo di creazione di quest'ultimo coinvolge non soltanto i beni tangibili facenti parte del servizio stesso, ma anche aspetti relativi al contesto nel quale il servizio venga erogato ed al suo processo di erogazione. Le tipologie di attività aziendali svolte nelle imprese dei servizi si differenziano dal settore manifatturiero con riferimento a cinque importanti aspetti (Lovelock, 1992): intangibilità, eterogeneità, simultaneità, deteriorabilità e il coinvolgimento dei consumatori nell'offerta del servizio⁵.

La teoria contingente nella dottrina di management accounting (Otley, 1985) spiega come la combinazione degli attributi che compongono il servizio stesso, se più o meno complessi, possono far cambiare l'enfasi posta sul sistema contabile utilizzato, rispetto alle industrie manifatturiere. Kotas (1999) ha affermato come, la struttura dei costi degli alberghi, in particolare, la deteriorabilità del "prodotto/servizio" offerto al cliente finale, comporta che tutte le attività aziendali in tale settore siano maggiormente orientate al mercato (market-oriented) anziché orientate ai costi (cost-oriented).

2.1.2 I principali aspetti delle aziende operanti nel settore dell'ospitalità

Kotas (1999) ha posto particolare attenzione sulle caratteristiche comuni degli alberghi e delle strutture che offrono servizi di ristorazione. Egli ha affermato che: "Vi è un elevato grado di dipendenza dal mercato [...] di fatto un forte orientamento al mercato caratterizza sia gli alberghi, sia le aziende di ristorazione, e che, tale dipendenza, è fondamentale con riferimento a quelle che sarà il benessere economico-finanziario futuro dell'azienda" (Kotas, 1999; p.99). Questo forte orientamento al mercato "comporta che le tariffe di vendita delle strutture alberghiere sono il principale problema nelle attività operative che deve essere risolto, in modo tale da poter sopravvivere all'interno del mercato" (Kotas, 1999, p.99).

L'autore, ha identificato quattro elementi fondamentali che determinano l'orientamento di business tipico delle strutture alberghiere e di quelle della ristorazione. Gli stessi, corrispondono alla struttura dei costi, alla domanda di prodotto o servizio, alla natura dei prodotti o servizi offerti e

⁵ (1) i clienti non diventano proprietari di un servizio; (2) nell'erogazione del servizio vi è un forte coinvolgimento da parte del cliente; (3) Diversi soggetti possono usufruire dello stesso servizio contemporaneamente; (4) Esiste un'ampia variabilità tra gli input e gli output per l'erogazione dello stesso; (5) Molti servizi sono difficili da valutare da parte del cliente finale; (6) I servizi non possono essere immagazzinati; (7) Il sistema di erogazione e distribuzione può includere canali elettronici o fisici (Lovelock, 1992)

all'alta intensità del capitale investito nelle attività aziendali. Analizzando nel dettaglio ciascuno di questi cinque elementi, si può osservare che:

1. **Struttura dei costi:** in generale, vi è un'elevata percentuale di costi fissi rispetto ai costi variabili e vi è una forte dipendenza dalla volatile domanda del mercato. Le aziende aventi un'elevata percentuale di costi fissi e di struttura sono particolarmente più vulnerabili ai cali delle vendite, in quanto i costi fissi rimangono inalterati lungo uno specifico orizzonte temporale (Kotas, 1999). Offrire un servizio come quello del pernottamento porta l'azienda a dover avere una struttura caratterizzata da elevati costi fissi, con una bassa componente di costi variabili legata all'effettivo utilizzo della struttura produttiva. Al contrario, per quanto concerne ai servizi di food & beverage gli stessi presentano una struttura dei costi con una percentuale relativamente inferiore di costi fissi, relativa ad esempio alla sola acquisizione delle attrezzature della cucina
2. **Struttura del capitale (capitale proprio/debiti/cassa):** la struttura del capitale (capitale proprio + capitale di terzi) è da considerare ancora più importante rispetto alle altre tipologie di aziende se si fa riferimento ai vantaggi che possono scaturire dall'utilizzo della leva finanziaria (ad esempio l'acquisizione del fabbricato). La diversa struttura del capitale può avere dei riflessi nelle future previsioni economiche, in modo particolare sul conto economico, ove sarà presente un canone fisso pari al totale degli interessi debitori o ad altri costi di finanziamento (Harris, 1995;1999).
3. **Domanda dei prodotti e/o servizi:** Kotas (1999) afferma che, dopo la struttura dei costi, la domanda di prodotti e/o servizi è uno dei fattori che maggiormente contribuisce all'orientamento al mercato tipico delle strutture alberghiere. L'instabilità nella domanda di acquisto dei servizi, dovuta alla volatilità della stessa durante i diversi periodi dell'anno, se combinata con una struttura di costi caratterizzata dalla prevalenza di costi fissi e strutturali, può comportare ad una serie di problemi che possono inficiare la profittabilità aziendale e avere riflessi sulle strategie di prezzo.
4. **Natura del prodotto offerto dagli alberghi:** la dimensione dei prodotti offerti dagli alberghi può essere descritta come un ibrido tra la di vendita delle stanze (quindi il mero pernottamento) e dell'offerta dei servizi di ristorazione. Le strutture ricettive possono essere considerate alla stregua delle aziende che vendono prodotti deperibili, così come lo sono i prodotti alimentari. Dove vi è deteriorabilità dei prodotti e instabilità nelle vendite, l'orientamento al mercato è fondamentale (Kotas, 1999). La natura del mix di vendite può causare dei costi variabili che superino i costi fissi (Dittman et al, 2009). Per esempio, anche negli hotel di lusso, un piccolo numero di stanze può essere compensato dalla presenza di un'ampia struttura di ristorazione. D'altra parte, al contrario rispetto a quanto ci si aspetta per gli alberghi di lusso (dove vi è un più elevato grado di costi fissi dato dalla presenza di arredi e accessori più costosi), i costi variabili potrebbero essere dominanti nella struttura dei costi, determinando una strategia di orientamento ai costi (modello di business dei budget hotels)⁶.

⁶ Il budget hotel è una tipologia di modello di business che si è ampiamente diffuso negli ultimi 10 anni in tutto il mondo (Ren et al, 2016). Lo stesso può essere definito con "un servizio di alloggio e pernottamento per un cliente ad un buon rapporto qualità/prezzo [...] relativo ad un servizio e un design standardizzato, con l'obiettivo di offrire un servizio qualità come quello di hotel di categoria superiore ma ad un prezzo del 20-30% minore rispetto agli hotel nella stessa zona".

5. **Intensità di capitale:** la stessa viene calcolata come il capitale investito sul volume delle vendite o per dipendente. Ne consegue che con un'elevata componente dei costi fissi, come nel settore dell'ospitalità vi sarà una maggiore intensità del capitale.

2.1.3 L'attribuzione dei costi agli oggetti di costo: le differenze tra la componente camera, bevande e ristorazione.

Nel settore dei servizi professionali, la possibilità di attribuire direttamente i costi ad un prodotto o servizio è maggiore se si considerano i bassi volumi di consumatori del servizio finale; mentre al contrario è molto bassa nei servizi di massa con elevati volumi di consumatori (Seal e Mattimoe, 2009). In aggiunta, quando il servizio è offerto da una complessa combinazione di capitale e forza lavoro, vi è un'ampia percentuale di costi non attribuibili direttamente al prodotto, che dovranno essere allocati in delle fasi contabili successive (Cooper, 1990). Negli alberghi, categorizzati come "negozi di servizi" la maggioranza dei costi è da intendersi come di struttura e/o indiretti, di conseguenza, un insieme di costi d'esercizio non allocabili ad uno specifico oggetto di costo (Noon e Griffin, 1999)⁷. Emerge il problema di attribuire i costi ad uno specifico oggetto di costo (clienti finali, dipartimenti, ecc.), dovuto all'eterogeneità e alla simultaneità del processo di erogazione del servizio ed il conseguente consumo dello stesso da parte di ogni singolo oggetto di costo.

In modo particolare, il problema è relativo all'aspetto che l'ospite/cliente possa consumare in maniera diversa il mix di servizi che gli viene offerto. Infatti, il servizio offerto dall'hotel comprende una serie di servizi multipli e congiunti, eterogenei e inseparabili tra loro, e i clienti potrebbero usufruire diversamente degli stessi lungo il processo di erogazione del servizio completo. Per esempio, gli alberghi offrono un servizio di food & beverage per i propri ospiti che soggiornano nelle diverse tipologie di stanze presenti all'interno dell'hotel, ma qualcuno potrebbe usufruire esclusivamente della colazione, qualcun altro potrebbe richiedere la pensione completa e un altro potenziale cliente ancora una mezza pensione. Pertanto, tracciare e attribuire il costo del servizio per ogni cliente e tipologia di camera può essere complesso e comporta un grande dispendio in termini di tempo (Lashley et al 2001; Pavalatos e Paggios, 2009).

Brander-Brown e Harris (1998) sostengono che un hotel full-service, inteso come un hotel che offre un'ampia gamma di servizi, sia una combinazione di diversi business (camere, ristorante, bar, spa, ecc.) con caratteristiche differenti, che necessitano diversi aspetti e utilizzi del management accounting:

- Stanze/Pernottamento – un'importante, se non la principale, componente del servizio sulla quale viene posta grande enfasi con riferimento alle strategie di prezzo;
- Bevande – elemento di vendita al dettaglio – per cui è necessario anche un processo di controllo delle scorte;
- Ristorazione – componente del servizio avente una sorta di funzione di produzione – elemento chiave del cost management.

Se l'Hotel viene gestito come un'unica azienda, senza che alcuna attività venga svolta da terze parti (cosiddetto outsourcing), allora sorgono dei problemi circa sia la complessità dell'allocazione dei costi comuni generali, sia quella relativa alla vendita incrociata delle stanze e del food & beverage (Dalci et al, 2010).

Paradossalmente, l'alta presenza di costi fissi non attribuiti agli oggetti di calcolo negli alberghi, consente una certa discrezionalità nella definizione delle strategie di prezzo minime e allo stesso

⁷ La struttura dei costi delle aziende alberghiere è composta per la maggior parte da costi fissi (in un ampio arco temporale di riferimento) e da costi di struttura, come gli ammortamenti delle immobilizzazioni (arredi camere, arredi spazi comuni ecc).

tempo non permette una chiara allocazione dei costi su ogni tipologia di cliente o ogni segmento di mercato, utili per un'analisi di profittabilità. I negozi di servizi, come gli alberghi e le banche commerciali, possono computare il reddito lordo e il profitto per i principali prodotti, ma non possono generalmente imputare, in una prima analisi le spese generali per ogni prodotto (Jagels, 2004; Partiar e Mia; 2009). In questo settore, vi è evidenza nella pratica, di come vengano tracciati e allocati soltanto i costi materiali delle stanze, del cibo, delle bevande e di alcuni altri reparti, lasciando spesso la manodopera come costi generali non allocati. Questo aspetto, è un problema nella definizione del sistema contabile aziendale, il quale dovrebbe supportare il management nel processo decisionale.

2.1.4 Evidenze empiriche della ricerca sulla contingenza nel settore dell'ospitalità

Collier e Gregory (1995), nel loro lavoro volto ad analizzare gli hotel nel Regno Unito, hanno evidenziato che le politiche di prezzo fossero essenzialmente guidate dal mercato, con poco supporto al management, nella definizione prezzo delle stanze, da parte delle informazioni prodotte dalla contabilità, in modo particolare da quella dei costi. Questo risultato è coerente con le osservazioni di Fitzgerald et al. (1991), i quali hanno riportato che, ad eccezione dei servizi offerti dai professionisti, i costi potrebbero non sempre essere utilizzati per le decisioni di prezzo.

Collier e Gregory (1995) con riferimento ai sistemi di controllo dei costi hanno evidenziato, per le sei catene alberghiere da loro analizzate, che i sistemi di contabilità dei costi fossero basati sull'approccio al calcolo dei costi marginali, in virtù del fatto che i margini fossero estremamente elevati, e vi era l'obiettivo generale di massimizzare le vendite. Le altre caratteristiche da essi evidenziate erano relative alla misurazione delle performance a livello di singolo dipartimento, alla separazione dei costi in controllabili e non controllabili, con particolare attenzione all'analisi dei costi del personale. Gli stessi autori affermano che le aziende analizzate si focalizzavano sul margine di contribuzione al livello di singolo dipartimento (camere, ristorazione, bar, ecc.), tenuto conto che l'obiettivo fosse quello di massimizzare i ricavi all'interno delle diverse facilities.

Inoltre, hanno mostrato come fosse difficile, in tale settore, applicare la metodologia del break-even-analysis. Questo a loro avviso poteva essere imputabile a due principali motivi: il primo è causato dal fatto che nonostante i costi possano essere considerati come fissi alcuni di questi hanno andamenti non costanti (costi a scalino); il secondo è che i prezzi praticati possono variare notevolmente da un periodo all'altro dell'anno.

Allo stesso tempo, vi era una scarsa evidenza dell'utilizzo di pratiche di attribuzione dei costi che si stavano diffondendo in quel periodo, come l'ABC (Cooper e Kaplan, 1991), ma veniva solamente svolto un processo di identificazione dei costi e del calcolo percentuale di occupazione media per raggiungere un punto di pareggio tra ricavi e costi (Collier e Gregory, 1995).

Il ruolo dei costi operativi nei confronti dei prezzi di vendita dipende dalla struttura dei costi aziendali e dal fattore temporale, partendo dal presupposto che il livello di costi fissi negli alberghi è molto elevato, nel breve periodo. Questo consente ai manager albergatori di avere una buona discrezionalità sui prezzi, in quanto, teoricamente, possono in qualunque momento, definire i prezzi a partire dai costi variabili fino ad arrivare a quanto il mercato sarà in grado di sopportare, così da raggiungere la redditività. Una regola generale che potrebbe essere applicata è quindi quella concernente al fatto che maggiore è la proporzione dei costi fissi sul totale della struttura dei costi di un albergo, maggiore sarà la discrezionalità nella definizione dei prezzi, e vice-versa (Chiang et al 2006).

Ne consegue, che grazie ad una buona discrezionalità nella definizione dei prezzi, nel breve periodo non vi è una relazione diretta tra i costi d'esercizio e i prezzi di vendita dei beni e/o servizi. Ne consegue che la definizione del prezzo può essere perlopiù orientata a variabili di mercato. In questi casi, quando viene calcolato il margine di contribuzione sui prezzi, la parte di costi variabili può essere considerata come lo scalino minimo al di sotto del quale non si deve scendere nei periodi di bassa domanda (Harris, 1999). Quest'ampia discrezionalità sui prezzi apre la possibilità di una forte competizione sulle tariffe tra gli albergatori.

L'importanza dei costi dipende anche dal fattore temporale (Kotas, 1999). I costi fissi non rimangono fissi in un orizzonte temporale infinito. Così, nel lungo periodo, la somma totale dei prezzi praticati genera dei ricavi di periodo che devono essere tali da coprire i costi variabili e tutti i costi d'esercizio, e tale differenza deve risultare sufficiente per produrre il profitto target. Pertanto, più il periodo di tempo è lungo, maggiore sarà l'importanza del ruolo dei costi fissi sulla definizione dei prezzi.

Il dibattito generale, in sintesi, sull'approccio alle variabili contingenti si basa sul fatto che, per i settori dell'industria orientati al mercato, dove la maggior parte dei costi d'esercizio sono variabili per natura, vi è un ampio margine di manovra per il controllo dei costi, con particolare riferimento ai costi operativi collegati alle vendite (Kotas, 1999; Harris e Monigello, 2006). Al contrario gli alberghi, hanno una alta percentuale di costi fissi che risultano essere nel breve periodo non controllabili da parte dell'azienda (Dittman, 2009).

Le aziende del settore dell'ospitalità, dovranno non solo essere in grado di gestire la struttura dei costi, ma anche porre in essere delle scelte di prezzo con il fine di garantire un'adeguata redditività delle attività svolte.

Secondo Pavalatos (2009) non sarà molto utile per valutare la performance aziendale un'analisi dettagliata di tutti i costi fissi, bensì lo sarà raccogliere e analizzare dati relativi al mix delle vendite, all'occupazione delle stanze, ai prezzi applicati e ai servizi accessori (per esempio: negozi, bar, ristoranti, gite e zone benessere) oltre che i report di sviluppo basati sui ricavi. Questo è anche un modo per verificare che l'hotel stia applicando dei prezzi adatti al mercato di riferimento e che le attività di revenue management si stiano rivelando efficaci.

Studi più recenti (Mia e Partiar, 2001; Haktanikir e Harris, 2005; Pavalatos e Paggios, 2009; Patiar, 2015) hanno confermato la tendenza delle aziende alberghiere ad effettuare analisi dei costi e ripartizione degli stessi in maniera parziale. L'analisi della letteratura condotta da alcuni autori ha rivelato che i manager del settore dell'ospitalità preferiscono utilizzare tecniche tradizionali di cost accounting per le ripartizioni delle diverse tipologie di costi (Kostakis et al., 2011; Pellinen, 2003). L'effetto di ciò si manifesta in una carenza di accuratezza nel processo di allocazione dei costi (Raab & Mayer, 2007; Rivero & Emblemavag, 2007). Patiar (2015) partendo dal presupposto che, la crescente competizione nel mercato del settore alberghiero eserciti pressione sulle aziende per un'efficiente misurazione dei costi e per un continuo miglioramento della qualità dei servizi offerti, ha analizzato quale fosse la relazione tra il livello di competitività percepito dai general manager degli hotel in Australia e i criteri e il livello di ripartizione dei costi. Il risultato delle analisi ha dimostrato che, se da un lato i soggetti intervistati hanno una notevole percezione della competitività crescente in cui le aziende dove lavorano si trovano ad operare, dall'altro non vi è alcuna evidenza circa l'utilizzo di metodi accurati per l'allocazione dei costi indiretti ai servizi offerti dal bar/ristorante.

2.1.5 Gli aspetti di strategici e organizzativi – hotel indipendenti verso hotel di catena, modelli di budget e la separazione tra proprietà e controllo

La maggioranza della letteratura analizzata fino a questo momento, fatto salvo il lavoro di Collier e Gregory (1995), si è concentrata principalmente su hotel singoli e che offrissero semplicemente differenti servizi.

Vi è però un'altra parte della letteratura sviluppata fino all'inizio del nuovo millennio, la quale ha basato le proprie analisi sulle catene di servizi ristorativi, che risultano allo stesso modo interessanti per le questioni sulle relazioni degli operatori locali con i manager delle strutture regionali, nazionali e anche internazionali (Graham e Harris 1999; Monigello e Harris 2006; Cruz 2007; Cruz, Major e Scapens 2009). Secondo alcuni autori (Harris e Monigello, 2006), in un contesto come quello di un hotel di catena, i fattori contingenti a livello locale possono venir meno. Di fatto, un aspetto importante di cui va tenuto conto è relativo al fatto che alcune misure o indicatori possono essere definite a livello di sede centrale o meno a seconda del grado di centralizzazione o decentralizzazione dell'azienda di appartenenza (Harris e Monigello, 2006). All'interno del settore della ristorazione, invece, le catene sono caratterizzate da sofisticati modelli ERP che supportano menu centralizzati, sistemi di vendita e sistemi di costi centralizzati (Ahrens e Chapman, 2007).

Si è anche assistito ad un aumento da parte delle catene alberghiere nell'adozione del modello "budget hotels", il quale comporta la proposta un'offerta molto standardizzata con pochi servizi destinati al cliente, consentendo all'azienda di "alleggerire" la struttura dei costi e non incorrere nel problema della vendita incrociata (Fiorentino, 1995; Brotherton, 2004; Ren et al 2016).

Infine, negli ultimi anni all'interno dell'industria, si è diffusa una formula contrattuale volta a separare la proprietà della struttura dal management dell'hotel (chiamata "clicks and bricks", Rooper, 2009) o mantenendo la proprietà della struttura separata rispetto alla proprietà del brand (franchising) (McGuffie, 1996; Dittman et al, 2009). Queste configurazioni contrattuali alternative possono semplificare eventuali problemi tecnici relativi alla contabilità per ognuna delle parti, facendo emergere però un nuovo problema a livello di agenzia (Hodari et al, 2017), che verrà spiegato in seguito.

2.2 L'utilizzo delle tecniche di management accounting nel settore dell'ospitalità

Nonostante in letteratura si sia posto l'accento sul fatto che gli alberghi abbiano una forte "marketing orientation" (Kotas, 1996; Harris e Monigello, 2006), ciò non significa che i costi e gli altri aspetti operativi siano meno importanti per la redditività aziendale. Di seguito, verrà spiegato come i concetti di controllo di gestione e misurazione delle performance identificate da Otley (1999) siano un framework adeguato ad analizzare gli strumenti tradizionali di management accounting, come analisi delle varianze, budget e le metodologie non tradizionali, come l'uso di metriche non economico-finanziarie.

Come sarà evidenziato nei paragrafi successivi, tale dibattito sugli strumenti di management accounting vi è stato anche nel settore dell'ospitalità. Lo stesso è partito dall'analisi dei punti di forza e di debolezza di strumenti come il budget alla sempre maggiore utilità degli indicatori non economico-finanziari.

2.2.1 Il processo di budgeting e di analisi delle varianze

Jones (2008), ha riportato l'esito di un questionario somministrato all'interno dell'industria alberghiera britannica, nel quale i direttori finanziari degli hotel hanno evidenziato che i compiti

principali del processo di budgeting fossero controllare e valutare le performance e di pianificare le strategie di breve e di lungo termine. Sostanzialmente, i direttori finanziari utilizzavano i risultati degli anni precedenti, come previsioni per i budget futuri.

In linea di massima, il periodo per la previsione di budget era di 12 mesi, ma regolarmente i manager avevano la possibilità di riformulare le previsioni durante tale periodo. Le strutture alberghiere generalmente utilizzavano lo scostamento tra i risultati previsti (budget) e quelli effettivi, il quale risultava anche il principale indicatore di performance o uno dei principali indicatori utilizzati. In generale, non vi è evidenza di tentativi di sostituzione del budgeting con altre tecniche per la misurazione delle performance (Hope e Fraser, 2003). Il budget era visto come il meccanismo principale per il collegamento tra i risultati di performance e l'attribuzione bonus al personale e al management. Gli studi presenti in letteratura hanno mostrato però che sussiste un gap significativo tra la percezione che vi sia una buona pratica rispetto alla scarsa partecipazione al processo di budgeting e all'effettiva buona pratica stessa (Mia e Partiar, 2002; Pavlatos e Paggios, 2008).

2.2.2 Performance management, benchmarking e l'implementazione della balanced scorecard

Fitzgerald et al. (1991) hanno sostenuto che gli alberghi possano essere intesi come dei "negozi di servizi" e che necessiterebbero di indicatori di performance che considerino cinque dimensioni oltre a quella economico-finanziaria: la competitività, la qualità del servizio, la flessibilità, l'utilizzo delle risorse e l'innovazione. Le ultime 4 dimensioni vengono catalogate dall'autore come misure determinanti dei futuri risultati aziendali, dal momento che le stesse si focalizzano su quelle attività e fattori necessari per il raggiungimento degli obiettivi strategici degli hotel, mentre le performance economico-finanziarie sono solo il futuro risultato di queste misure.

Nell'industria alberghiera, l'utilizzo delle risorse tende a concentrarsi sull'abilità del management nel gestire il rendimento delle stanze, massimizzando il flusso dei ricavi da ciascuna di esse. Le altre misure di flessibilità proposte da Fitzgerald et al. (1991) sono due: "flessibilità nei dettagli", ovvero il grado con cui il processo di erogazione del servizio possa adattarsi ai bisogni di ogni singolo cliente, e "flessibilità nella consegna", la quale riguarda, ad esempio, le file per il check-in e la qualità del servizio. Gli aspetti relativi all'innovazione non sono un aspetto della performance facilmente misurabile. Possono essere però utilizzate allo scopo delle metriche economico-finanziarie e non economico-finanziarie che spieghino i risultati futuri della stessa, come ad esempio il tasso di l'aumento delle facilities per il tempo libero. In questo caso, tale indicatore potrà mostrare la propensione dell'azienda nell'effettuare degli investimenti volti a soddisfare i fabbisogni dei futuri clienti.

Un ulteriore elemento nella valutazione delle performance è dato dal comprendere le relazioni tra le performance e i premi ai dipendenti (bonus, promozioni, ecc.). A tal proposito, Harris e Mongiello (2001), hanno cercato di spiegare le relazioni tra questi due aspetti con dei questionari e delle interviste condotte con i general manager degli hotel di catena operanti in Europa. Gli autori hanno dimostrato come i manager, nel processo di connessione tra performance e ricompense, fossero soliti scegliere per la valutazione degli indicatori che direttamente rappresentassero l'operatività, le risorse umane e le decisioni di marketing, piuttosto che semplicemente associare i risultati degli indicatori di natura economico-finanziaria.

Brander-Brown e Harris (1998) avevano sottolineato come l'industria alberghiera britannica sembrava basare le proprie misurazioni esclusivamente su indicatori economico-finanziari, con la conseguente presenza di problemi connessi ad un orientamento al breve termine e focus interno sui risultati economico-finanziari, piuttosto che sulle determinanti dei risultati aziendali stessi (soddisfazione del cliente, tasso di riempimento, politiche di prezzo, impegno dei lavoratori). Questo

doveva avere ancora maggiore importanza in un business basato sulle persone, dove gli aspetti della qualità del servizio. Tale tendenza è stata ribadita anche successivamente nello studio di Atkinson e Brander-Brown (2001), nel quale gli autori hanno evidenziato che tale fenomeno mostra la necessità di un ripensamento, da parte dell'industria alberghiera inglese, circa il proprio sistema di misurazione delle performance.

Nonostante l'utilizzo prevalente nell'industria alberghiera, di metodi di budget per il controllo manageriale, le aziende di altri paesi allo stesso modo evoluti come il Regno Unito, erano caratterizzate dall'uso estensivo del benchmarking in una serie di indicatori di performance economico-finanziaria e non. Ad esempio, Cruz (2007) ha osservato che in una catena alberghiera portoghese (Hotelco), il sistema di controllo di controllo manageriale basato sul modello di budget era stato sostituito da un regolare monitoraggio degli indicatori di performance basati sui ricavi. Tali indicatori comprendevano il tasso di occupazione, il prezzo medio delle stanze, REVPAR e vendite dai principali segmenti. Inoltre, ha evidenziato come il monitoraggio dei costi era basato su uno strumento di benchmarking rispetto al gruppo di hotel di appartenenza. In comune con le industrie alberghiere di altri paesi, l'utilizzo del benchmarking in Portogallo era caratterizzato dalla disponibilità di dati raccolti dall'Associazione di Hotel Portoghese e dai suoi hotel membri e da statistiche nazionali di tutti gli alberghi registrati in Portogallo. Un report di benchmark esterno veniva pubblicato ogni mese da parte del dipartimento del controllo di gestione dell'Hotelco; in tale report tutti gli alberghi della catena venivano messi a confronto con l'intero mercato alberghiero e con i gruppi di alberghi con lo stesso numero di stelle.

Il budget risultava, fino a quel momento, il sistema di controllo di gestione maggiormente utilizzato da parte degli alberghi, ma con alcune innovazioni in ambito IT (si pensi ad esempio ai sistemi di Business Intelligence) che permettono di scaricare ed elaborare rapidamente i dati richiesti, e con un più elevato grado di sofisticazione derivante dall'introduzione di indicatori non economico-finanziari e dati di benchmark (Phillips e Louvieris, 2005). Phillips e Louvieris (2005) hanno inoltre proposto un modello di balanced scorecard da applicare agli hotels, nonostante, tutt'oggi, i sistemi maggiormente utilizzati per la misurazione delle performance siano ancora quelli citati in precedenza.

2.3 Le innovazioni sotto il profilo organizzativo e del management accounting

2.3.1 Le innovazioni di management accounting: activity-based costing, customer profitability analysis, strategic management accounting and competitor accounting

L'analisi di profittabilità dei clienti consente di assegnare costi e ricavi ai gruppi di clienti, sia relativi all'utilizzo delle stanze, sia a quelli non direttamente connessi con le stesse. Per esempio, coloro che non sono ospiti dell'albergo, consumando all'interno del bar/ristorante della struttura, danno il loro contributo alla profittabilità dell'hotel, così come coloro che sono ospiti dell'albergo. Secondo questa tipologia di analisi il gruppo di clienti diventa l'oggetto di costo. Basandosi sull'ABC (Activity-Based Costing) (Cooper e Kaplan, 1991) l'analisi di profittabilità dei consumatori assegna i costi ai consumatori utilizzando appropriati activity cost drivers (driver di costo delle attività). Una volta che viene stimata la reale profittabilità dei clienti, si potranno, ad esempio, realizzare maggiori ricavi tramite specifiche campagne di marketing indirizzate ai consumatori che effettivamente generano profitto.

Le informazioni derivanti dall'utilizzo di tale tecnica non possono supportare da sole il management nella ricerca della profittabilità. Quest'ultimo non deve tener conto di solo queste informazioni, ma

adattarsi a quelle che sono le diverse fasi stagionali del mercato, come quelle di domanda di servizi elevata. Nell'area delle attività accessorie, il management potrebbe considerare la trasformazione di camere da letto in stanze meeting, qualora, per esempio, l'affitto delle stesse generasse maggiore rendimento rispetto alla vendita di una camera per una notte. Collier e Gregory (1995) nel loro lavoro hanno sottolineato come le informazioni di costo dei clienti non vengano utilizzate, da parte dei manager, all'interno nel processo di decision-making. Fino a tal momento, le fonti di informazioni per prendere di decisioni erano il conto economico, le statistiche di occupazione delle stanze e le previsioni di prenotazione da parte dei vari gruppi di consumatori. All'interno del top management, quindi, nonostante la mancanza di informazioni di profittabilità dei clienti, l'esperienza manageriale del personale e l'intuizione sono in grado di integrare le fonti di informazioni esistenti e sono sufficienti per portare avanti il processo di decision-making. Tuttavia, quando viene chiesto di stimare i ricavi e i profitti generati da i diversi gruppi di consumatori, e quanto i risultati vengono comparati con quelli generati dalle ricerche effettuate a livello informatico utilizzando il modello di profittabilità dei consumatori, emergono notevoli differenze (Collier e Gregory, 1995).

In un ulteriore studio sull'utilizzo di tali tecniche, Guilding et al. (2001) hanno associato il modello di analisi di profittabilità dei clienti al customer asset accounting (CAA), connettendola con le informazioni provenienti dal marketing. Questo permetterebbe al manager di valutare con un asset (attività patrimoniale) una specifica categoria di clienti. Più recentemente, Turner et al 2017 hanno proposto un modello contingente di strategic management accounting nel settore dell'ospitalità. Gli autori hanno evidenziato come vi fosse un collegamento tra l'utilizzo di SMA e la performance aziendale.

2.3.1.1 Activity-based costing nel settore dell'ospitalità

Nello studio di Collier e Gregory (1995), non è stato riscontrato alcun utilizzo dell'Activity-based costing (ABC) nelle sei gruppi di hotel di catena analizzati. La spiegazione del mancato utilizzo di questa metodologia includeva: la natura integrata delle operazioni, la mancanza flessibilità e l'intercambiabilità dello staff, elevati margini di profitto tali da non dove porre il focus sul controllo dei costi e il fatto che i prezzi siano determinati dal mercato. In seguito, altri studi hanno riportato l'implementazione dell'ABC nell'industria dell'ospitalità in senso largo dove l'albergo o il ristorante in esame avevano dato il proprio consenso all'installazione dei sistemi suggeriti dai ricercatori. In generale, è stato comunque dimostrato che anche l'industria della ristorazione, come quella alberghiera, non era la sola ad essere poco propensa all'utilizzo del ABC (Gosselin, 2007). Due anni dopo Pavlatos e Paggios (2009) hanno affermato che il tasso di adozione dei sistemi di ABC nel settore alberghiero può essere considerato soddisfacente nelle aziende dell'ospitalità in Grecia. In particolare, gli alberghi che adottano tali sistemi hanno affermato di applicarli in tutte le aree fondamentali della gestione aziendale, nello specifico, nelle attività di definizione dei prezzi e nell'analisi del profitto per cliente.

2.3.1.2 Strategic management accounting nel settore dell'ospitalità

Gli addetti contabili hanno necessità di considerare la struttura dei costi non solo della propria azienda, ma anche di tutte le altre attività del mercato di competenza, e di essere consapevoli che i costi non possono essere considerati in maniera isolata e sconnessa dalla domanda di mercato. Lo SMA mira a considerare nelle analisi concorrenti, consumatori e prodotti e tutti gli aspetti dell'ambiente esterno. Conseguentemente lo stesso rappresenta un tentativo di avvicinare ambiti contabilità e di marketing, offrendo un supporto decisionale sia per le strategie di marketing sia per

ulteriori aree di decision-making strategica. Un albergatore che utilizza queste tecniche ha necessità di accedere, per esempio, al prezzo delle camere e ai costi di altri alberghi concorrenti.

Collier e Gregory (1995) hanno riportato l'esito dell'utilizzo di tali tecniche nei sei gruppi alberghi britannici dei loro casi di studio. In un'azienda, l'area marketing aveva effettuato una revisione dei prezzi applicati dai concorrenti e la valutazione dei dati di mercato, perché non venivano adottate tecniche SMA all'interno dell'area di contabilità. Un buon grado di utilizzo di tali tecniche, per gli autori, era coerente con le caratteristiche di omogeneità degli hotel e caratteristiche di competitività del mercato britannico. L'estensione di informazioni condivise tra gli hotel concorrenti in relazione al prezzo delle camere, all'occupazione e ai futuri eventi di creazione della domanda, aveva una ripercussione sul successo di ogni tentativo di applicazione dello SMA, perché un albergatore che utilizza tale modello avrebbe necessità di accedere a queste informazioni sugli alberghi concorrenti.

Con riferimento al settore alberghiero, vi è carenza in letteratura di ricerche sull'adozione di tecniche SMA. Come scritto in precedenza, sino a quel momento solo Collier e Gregory (1995) avevano realizzato uno studio per esaminare l'utilizzo degli strumenti di SMA da parte di gruppi di Hotel, analizzando nel dettaglio le pratiche di 6 capi ufficio dell'area finanziaria. A distanza di anni, per approfondire tali argomenti in letteratura, Pavlatos e Paggios (2009) hanno realizzato un'analisi finalizzata a studiare il grado di adozione di strumenti di management accounting e i benefici derivanti dal loro utilizzo nelle strutture alberghiere, prendendo a campione 85 hotel della Grecia. I risultati di tale analisi mostrano che gli strumenti di SMA maggiormente utilizzati sono: misure di profittabilità del prodotto, budget per operazioni annuali e budget per il controllo dei costi. Tali sistemi risultano anche essere quelli a cui vengono attribuiti maggiori benefici.

Pavlatos (2015) nel suo lavoro di ricerca ha voluto analizzare la relazione esistente tra il contesto in cui gli alberghi operano, la qualità dei sistemi informativi adottati e la performance economico-finanziaria storica con l'utilizzo dello SMA. L'esito dell'analisi ha mostrato che le imprese che operano in contesti caratterizzati da elevata incertezza utilizzano lo SMA al fine di ridurla. Inoltre, con riferimento alla relazione esistente rispetto alle performance precedenti, è emerso che gli alberghi che storicamente avevano ottenuto performance peggiori utilizzano maggiormente le tecniche SMA. In fine, un miglioramento nei sistemi informativi adottati, influisce positivamente sull'utilizzo dei sistemi di SMA. Il concetto dello SMA implica una visione della domanda di mercato, meno basata sulle teorie classiche di mercato (per esempio: domanda in una destinazione di riferimento) ma su una più legata alle preferenze dei consumatori. Pertanto, l'incontro tra i prodotti/servizi aziendali e i gusti dei consumatori, in relazione alle offerte dei concorrenti, risulta essere fondamentale nella determinazione della quota di mercato aziendale e nel mantenimento dei prodotti sul mercato.

Un'area specifica dello SMA che è stata esplorata nel contesto alberghiero è quella della contabilità dei concorrenti, che include l'utilizzo del business intelligence sui concorrenti e le pratiche di benchmark. Altri fattori che realmente consentono la raccolta di business intelligence (CIMA, 2008), includono la recente crescita delle prenotazioni su internet e la crescita di condivisione di dati formali e servizi di benchmark offerti da consulenti specializzati. Nel recente passato, è stato fatto un tentativo di sviluppare un modello che consenta di definire il costo della customer satisfaction (Cugini et al, 2007). Partendo con una "quasi convenzionale" analisi di ABC, i ricercatori hanno poi utilizzato i dati di questionari per proporre un approccio di strategic cost management che legasse i costi delle attività di relazione con i clienti alla soddisfazione dei consumatori.

Turner et al. (2017) hanno riscontrato la presenza di un'influenza positiva tra l'orientamento al mercato e l'utilizzo dello SMA. Inoltre, dalla loro analisi (condotta su un campione di 95 hotels in

tutto il mondo) è risultato che l'utilizzo di sistemi SMA è associato al raggiungimento di performance positive in termini di soddisfazione della clientela.

In conclusione, in base a quanto emerso da alcuni studi (Guilding e McManus, 2002; Assaf e Magnini, 2012; MacManus, 2013) condotti in letteratura, si può affermare che l'utilizzo della customer accounting negli hotel è associata alla presenza di un orientamento strategico al mercato e che, i due aspetti connessi, influiscono positivamente sulle performance aziendali.

2.3.2 Le differenti strutture organizzative e contrattuali all'interno del settore dell'ospitalità

Analizzare le catene di alberghi e quelle dei ristoranti porta alla luce una serie di problemi che possono essere accomunate ad aziende pluri-segmentate.

Focalizzandosi specificamente sui problemi delle catene alberghiere, Mongiello e Harris (2006) affermano che gli hotel che appartengono ad un gruppo alberghiero multinazionale potrebbero essere considerate quasi come delle organizzazioni quasi indipendenti, in quanto esse operano ognuna in differenti ambienti, hanno in alcuni casi una dipendenza dagli uffici centrali (del paese di origine) e spesso sono soggette a cambi di proprietà. Essi sottolineano che la problematica principale è correlata al trade-off esistente tra quello che può essere il massimo livello di autonomia e la necessità di una direzione centralizzata.

Sia la prassi che la dottrina, ha enfatizzato la potenziale complessità degli alberghi full-service, affermando che un modo semplificatore di affrontare tale complessità potesse essere quello ridurre offrendo camere con servizi ridotti (budget hotel) e ristoranti e bar con solo servizio al banco. È chiaro che nella maggior parte di catene alberghiere aventi un brand budget, la sostanziale riduzione dei costi viene realizzata durante la progettazione dell'albergo, allo stesso modo in cui questa viene realizzata per i prodotti manifatturieri. In particolare, le camere sono progettate in modo che possano essere gestite secondo il pre-set di costi standard, in particolare in termini di costi relativi room-service (Harris e Monigello, 2006). Il concetto di consumatore per le catene budget è inteso come qualcuno che vuole temporaneamente affittare uno spazio, piuttosto che qualcuno che voglia comprare una reale esperienza. Nella terminologia dei manager degli alberghi, l'hotel è visto come una proprietà. Tale concezione di albergo può essere rappresentata, dal punto di vista contrattuale, come la separazione tra la proprietà e il management dell'albergo, il cosiddetto "clicks and bricks model" (Guilding, 2003; Littlejohn et al., 2007). Un'altra forma di separazione tra proprietà e controllo è quella nella quale il management e la proprietà dell'edificio sono soggetti differenti rispetto alla proprietà del brand. Infine, potrebbe essere il proprietario dell'hotel ad assumere un general manager esterno (Panvisavas e Taylor, 2008).

Se da un lato, queste separazioni contrattuali potrebbero semplificare la gestione alberghiera in ogni sua parte, al tempo stesso potrebbe generare nuove problematiche connesse a rapporti di agenzia⁸.

Facendo riferimento alla teoria dell'agenzia per spiegare i potenziali conflitti appena citati, Guilding (2003) ha affermato che l'agente può essere rappresentato dal management (general manager), mentre il principale è rappresentato dalla proprietà hotel, La presenza di queste due figure può far sorgere dei possibili conflitti e problemi:

⁸ Il problema dell'agenzia sorge quando vi è un contratto tra una parte (il principale) ed un'altra (l'agente) per lo svolgimento di un'attività da parte del secondo, per conto del primo. Tuttavia, tra il principale e l'agente vi possono essere differenti e non congruenti obiettivi. Gli agenti non sempre operano negli interessi del principale (Eisenhardt, 1989 e Zhang et al, 2015). Questi problemi di agenzia sorgono principalmente quando vi è una separazione tra proprietà e controllo (Scheulze et al, 2001).

- Differente orizzonte temporale di riferimento management e proprietà (Ad esempio, la proprietà potrebbe mirare rendere più veloce possibile il rientro dell'investimento)
- Differente propensione rischio tra agente e principale;
- Utilizzo delle risorse aziendali in modo opportunistico da parte dell'agente;
- Avversione all'impegno da parte dell'agente
- Falsamento dei dati della contabilità

Ognuna dimensione dovrebbe, a suo avviso, essere studiata singolarmente, proprio perché trovare una soluzione generale a tutta questa tipologia di problemi per l'autore sembra difficile. Per esempio, un piano incentivi volto ad allineare gli orizzonti temporali di riferimento tra agente e proprietà potrebbe funzionare in maniera opposta in diversi casi. Un "hotel management agreement" potrebbe prevedere la presenza di più principali che agiscono come tali nei confronti del general manager (agente). In questa situazione, uno dei principali è il proprietario dell'hotel come struttura e il secondo è la società di management a cui dovrebbe far riferimento il general manager (Dev et al 2009; Hodari et al, 2017).

Conseguentemente, le tecniche SMA in un sistema di controllo di gestione in ottica strategica, potrebbero essere utili per allineare gli interessi dell'agente e del proprietario e ovviare ad alcuni di queste problematiche. Ad esempio, con riguardo alla modifica dei dati contabili, se si vuole monitorare l'aspetto della reputazione, questo non sarà più difficile e se le informazioni provengono dal web.

2.4 Il settore dell'ospitalità Italiano

L'obiettivo del seguente paragrafo è quello di illustrare le peculiarità del settore turistico italiano come contesto nel quale viene svolta la ricerca sullo strategic management accounting, procedendo nell'evidenziarne la forte importanza per il tessuto economico Italiano e la recente crescita nell'economia europea. In modo particolare, oltre alla spiegazione dei diversi trend di crescita che hanno contraddistinto tale settore negli ultimi anni, si vuole introdurre le diverse tipologie di aziende operanti in tale mercato e le loro forme organizzative.

2.4.1 Le peculiarità del settore dell'ospitalità italiano

L'industria turistica rappresenta un comparto fondamentale per la contribuzione allo sviluppo economico e sociale di un Paese (Report Turismo Cassa dei depositi e prestiti, 2016). I viaggi e il turismo contribuiscono a mantenere il PIL italiano all'13% (2017), superiore di poco alla media europea. L'importanza del settore si manifesta non soltanto a livello nazionale ma anche a livello Europeo, in cui il turismo nel 2017 ha contribuito direttamente al 10,4% del PIL europeo, e per il quale si prevede una crescita, nei prossimi dieci anni, pari al 1,7% (WTTC, 2017). L'impatto del settore si manifesta anche con riferimento all'occupazione che esso crea: approssimativamente 1,3 dipendenti su 10 lavorano nel settore turistico, una media che preannuncia una crescita prevista, nel 2027, pari al 14,5% (Fonte: WTTC). Si tratta di un fenomeno in grado di muovere l'intera economia di un Paese perché, se da un lato i diretti interlocutori dei turisti sono le strutture ricettive e le compagnie di viaggio, dall'altro, i servizi di cui i turisti usufruiscono possono essere una moltitudine (si pensi ai taxisti o ai negozianti) (Unicredit, Rapporto sul turismo 2017). Nonostante l'importanza del ruolo svolto, l'interesse che il mondo politico ha riversato su tale realtà è stato soltanto marginale, o meglio, è stato soltanto teorico, senza mai (o quasi-mai) riuscire a trovare un risvolto pratico.

A giustificazione di questo, il turismo può essere considerato come fenomeno in continuo cambiamento, difficile da inquadrare e descrivere (L'industria del Turismo, 2016). Se negli anni '60 il turismo era inteso come villeggiatura statica e uniforme di un determinato periodo dell'anno (spesso quello estivo), negli anni '70-'80 il turismo era un turismo di massa rigido e standardizzato, che offriva a tutte le classi sociali la possibilità di godere di qualche giorno di soggiorno fuori casa (Unicredit, Rapporto sul turismo 2017). Negli anni '90-00 vi era la si era diffusa la moda della ricerca della vacanza, con intercambiabilità di soggiorni in Italia e all'estero, mentre il decennio in corso è caratterizzato da un turismo flessibile, rispettoso dell'ambiente e personalizzato, in un contesto stravolto dall'avvento di nuove tecnologie digitali. Tali innovazioni tecnologiche, se da un lato hanno inciso sui servizi offerti da parte delle strutture alberghiere e sulle loro modalità di lavoro, dall'altro hanno però inciso anche sui turisti, rendendoli maggiormente indipendenti e informati. Negli anni si susseguono quindi esigenze turistiche nuove e diverse, alle quali le strutture alberghiere, e in generale i Paesi di destinazione, devono essere in grado di adattarsi e rispondere al meglio, al fine di mantenere il proprio posizionamento sul mercato e il proprio vantaggio competitivo all'interno di un mercato fortemente concorrenziale (Unicredit, Rapporto sul turismo 2017).

In un contesto in continua evoluzione, la tradizionale classificazione della domanda turistica utilizzata da parte degli esperti sembra perdere la sua funzionalità (L'Industria del turismo, 2016). Attualmente, infatti, in letteratura la domanda turistica viene classificata in base a due categorizzazioni: la tipologia di località prescelta dal turista e la motivazione del viaggio (Um e Crompton, 1990). In base a quanto riportato in precedenza, però, il turista attuale, nel momento in cui decide di organizzare il proprio viaggio, ha l'esigenza di decidere in maniera indipendente le attività che realizzerà durante le vacanze, alternando anche attività differenti e combinando mete differenti. Di conseguenza quindi, ad esempio, una stessa destinazione può rispondere a molteplici e diverse esigenze.

Fatte tali premesse, che consentono di inquadrare il turismo in base alle caratteristiche che attualmente lo contraddistinguono, per capire la reale dimensione del fenomeno a livello mondiale è fondamentale fare riferimento ai dati numerici. Secondo l'Organizzazione Mondiale del Turismo (OMT), nel 2016 gli arrivi internazionali sono stati pari a 1,2 miliardi. Le macro-aree mondiali interessate dalla crescita risultano essere quasi tutte, con dei picchi riscontrati in America (5,9%) e in Asia (5,6%), seguite dall'Europa (4,7%) ed il Medio Oriente (1,7%), mentre l'Africa risulta la sola in flessione del -3,3%. Nel complesso, l'Europa risulta essere la destinazione preferita dai turisti internazionali; si registrano infatti circa 620 milioni di arrivi annuali, i quali rappresentano circa il 50% dei flussi complessivi. Tra i Paesi maggiormente visitati la prima risulta essere la Francia con 84,5 milioni di arrivi, mentre l'Italia occupa la quarta posizione della classifica.

In base a tali dati è evidente quindi come il turismo sia uno dei fenomeni economici e sociali più rilevanti a livello globale e rappresenti un indubbio driver strategico per tutte le economie (Rapporto sul Turismo 2017, Unicredit). Se è vero che il turismo attuale, come visto in precedenza, si contraddistingue per un'eterogeneità del prodotto che comporta il coinvolgimento di innumerevoli soggetti nel rapporto con il turista, è pur sempre vero che, nell'ambito dell'economia del turismo, il settore dell'ospitalità continua a ricoprire un ruolo fondamentale (Hotels & Chain in Italy, 2018).

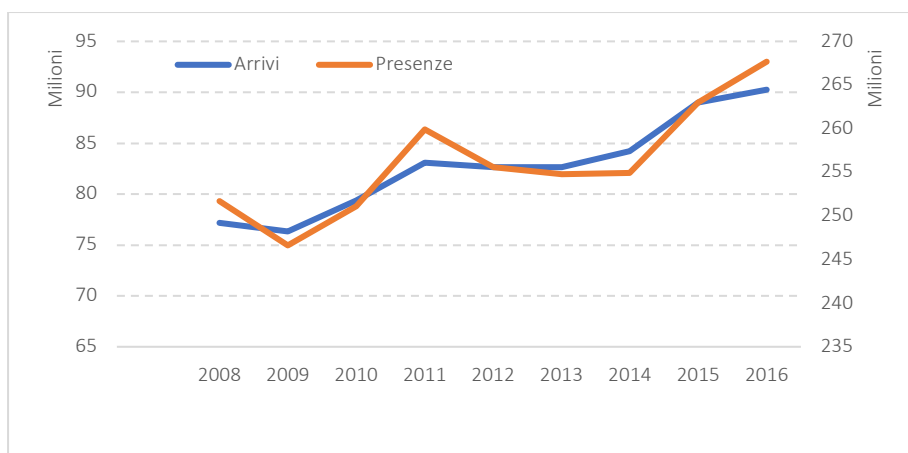
In accordo UNWTO World Tourism Barometer (Vo.16, 2018), la domanda globale di turismo è cresciuta notevolmente nel 2017: gli arrivi internazionali sono cresciuti del 7% rispetto al 2016, la maggior crescita rilevata negli ultimi 7 anni. In Europa, lo stesso anno, gli arrivi internazionali hanno raggiunto i 671,1 milioni, mostrando una crescita pari all'8,4% rispetto all'anno precedente. Le destinazioni che hanno maggiormente contribuito al raggiungimento di queste performance sono i paesi del Mediterraneo, per i quali si è registrato oltre 1/3 degli arrivi complessivi in Europa (222,8 milioni nel 2017), con una crescita del 12,6% rispetto al 2016.

La scelta di analizzare la realtà italiana deriva da un lato, dall'importanza del settore alberghiero, dimostrata dalla sua rilevanza nel mercato europeo, e dall'altro, dalla presenza di un gap in letteratura di studi che analizzino il fenomeno dal punto di vista dei sistemi di controllo di gestione utilizzati da parte di tale tipologia di strutture ricettive.

A conferma della rilevanza del settore, l'Italia è il quarto Paese più visitato in Europa in termini di arrivi totali negli hotel, ed il secondo in termini di arrivi in hotel di ospiti stranieri (Hotels & Chain in Italy, 2018). Con più di 33.200 hotel e 1,1 milione di camere, nel 2016 l'Italia era in cima alla classifica europea per numero di hotel, seguita dalla Germania (33.000 hotel) e dalla Spagna (19.500 hotel).

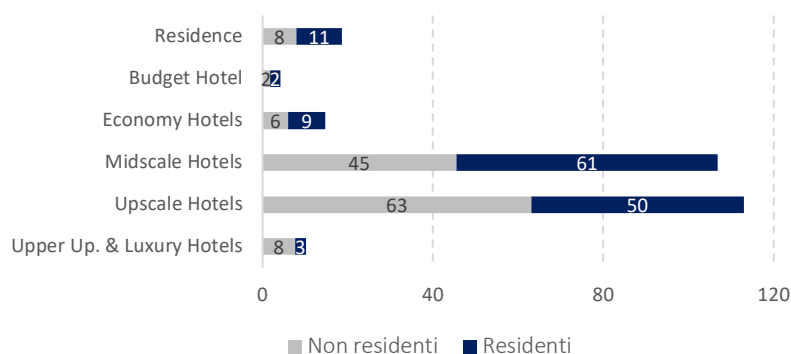
Se da un lato, negli ultimi anni, l'offerta di servizi di ospitalità in ambito extra-alberghiero è cresciuta in maniera elevata, gli hotel continuano a rappresentare le strutture più frequentate nel comparto dell'ospitalità (Fonte: Osservatorio Nazionale del Turismo). Rispetto alla domanda turistica complessiva, in Italia il segmento alberghiero assorbe il 76,2% degli arrivi e il 65,6% delle presenze.

Figura 2.1 -- Arrivi e presenze Italia 2008-2016 Fonte: ISTAT



Dall'andamento delle curve è possibile notare l'incidenza negativa che la crisi economica ha avuto sul settore, determinando una contrazione della domanda turistica negli anni 2012 e 2013, sia in termini di arrivi sia in termini di presenze.

Figura 2.2 --Soggiorni dei turisti residenti e non residenti negli hotel Italiani. Fonte: ISTAT



Sotto il punto di vista della domanda di servizi di ospitalità, nell'ultimo quindicennio si è assistito ad un incremento della richiesta nei segmenti medio alti del mercato ed in quelli di lusso (+ 5% per entrambi sebbene su volumi molto diversi nel periodo), mentre i segmenti più bassi hanno mostrato una performance sovente peggiore (ad esempio, il segmento cosiddetto budget è calato del 5% nel periodo) (Hotels & Chain in Italy, 2018). Il fenomeno che si manifesta andando ad analizzare la domanda turistica quindi, è che, anche nel periodo di crisi, seppur a tassi più contenuti, la domanda nel segmento up-upper scale e luxury presenta sempre un andamento positivo. A differenza di questo andamento positivo, il segmento degli hotel a 1 e 2 stelle continua a soffrire una costante flessione degli arrivi.

Dal punto di vista dell'offerta, secondo Eurostat nel 2017 erano attive in Italia oltre 33mila aziende alberghiere con oltre un milione di camere (e circa 2,3 milioni di posti letto), cifra che rappresenta l'Italia quale leader incontrastato in Europa e seconda soltanto alla Cina come singolo Paese, in termini di presenza di strutture alberghiere sul territorio (Hotels & Chain in Italy, 2017; WTTC Italy, 2017). L'offerta di ospitalità alberghiera è prevalentemente erogata da singole aziende indipendenti, prevalentemente a carattere familiare e, in misura molto più limitata, da catene nazionali ed internazionali operanti nel territorio nazionale. Le aziende indipendenti dominano

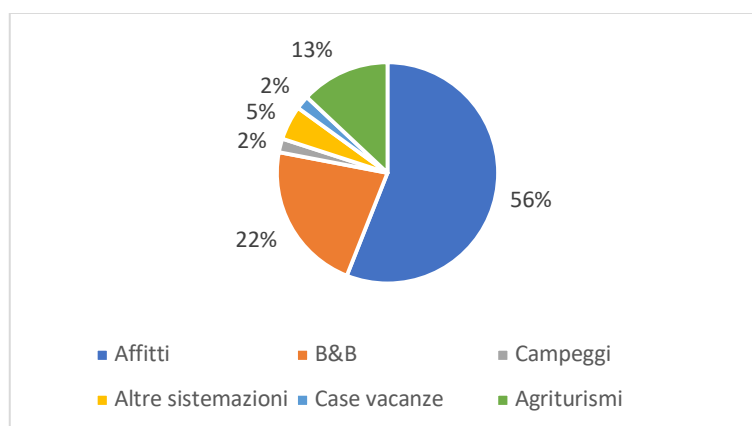
attualmente il mercato (oltre l'85% delle stanze), ma nei prossimi anni si assisterà ad una sostenuta crescita delle catene alberghiere. Rileva il fatto che, considerando complessivamente gli hotel, in Italia essi abbiano in media 33 camere. Tuttavia, gli alberghi di catene alberghiere presentano dimensioni molto più rilevanti (111 camere in media) e si concentrano nei segmenti a maggiore valore (lusso) e sulle destinazioni più popolari (Hotels & Chain in Italy, 2018). Il contesto italiano è dunque molto variegato sia dal punto di vista dimensionale che dal punto di vista degli assetti giuridici e proprietari prevalenti. A titolo esemplificativo si consideri che la presenza di catene alberghiere negli altri Paesi europei continentali è significativamente più elevata (28% in Spagna; 20,8% in Francia, i 4,5% in Germania contro il 4,2% italiano) (Hotels & Chain in Italy, 2018).

A fronte di tali differenze organizzative, emerge che dal punto di vista delle performance, il settore alberghiero italiano abbia ampi margini di miglioramento. I dati 2017 (Hotels & Chain in Italy, 2018) mostrano, infatti, che in termini di tasso di occupazione delle stanze, le città di Roma e Milano abbiano valori nettamente più bassi (69,3% e 65,4%) rispetto a Londra, Berlino e perfino Praga (rispettivamente 81,3%, 77,1% e 77% (Hotels & Chain in Italy, 2018). Londra rimane distante anche in termini di ricavi medi per camera (174 € contro i 151 di Roma ed i 128€ di Milano) e di RevPar⁹ (141€ contro i 105€ di Roma ed i 90€ di Milano). La competizione a livello europeo è, dunque, particolarmente intensa e si basa su scelte organizzative e gestionali talvolta difforni; pertanto, appare interessante comprendere quali specifici fattori possano essere ritenuti responsabili delle differenze appena enunciate.

Anche in ambito nazionale il settore alberghiero si trova ad affrontare una forte competizione proveniente da servizi di ospitalità alternativi. Secondo Istat, nel 2017 le strutture extra-alberghiere (es: campeggi, case in affitto, B&B, ostelli, case per ferie ecc.) erano ben 145.283 (più 8% rispetto al 2016) per una capacità di oltre 2,5 milioni di posti letto. In termini di capacità ricettiva, il settore alberghiero copre meno del 20% del totale italiano. Anche fenomeni recentemente normati di ospitalità condivisa, che sfruttano le possibilità di far incrociare domanda ed offerta di ospitalità tramite piattaforme on line iniziano a far sentire il proprio peso sul mercato. Secondo i dati ufficiali di AirBnB, forse la più nota di tali piattaforme, il contributo al PIL del 2016 è stato pari a 4Mld di €, e 121mila le aziende attive in Italia per oltre 5,5 milioni di ospiti (Fonte: Airbnb, 2017).

⁹ RevPAR = Total Room Revenue (Totale Ricavo da Camere - sconti - tasse di vendita - costo dei pasti compresi) / Total available rooms (numero di camere disponibili). Si veda Sainaghi (2011) per maggiori approfondimenti su l'utilizzo di tale indicatore nell'industria Italiana.

Figura 2.3 -- Domanda comparto Extra-alberghiero (2016). Fonte: ISTAT



2.4.2 Gli Hotel di Catena in Italia

Oltre agli alberghi indipendenti, è necessario considerare anche un fenomeno di non secondaria importanza per la presenza sul territorio italiano ed Europeo: le catene alberghiere. L'European Chains Report prodotto da Horwath HTL nell'Aprile 2017 mostra come la penetrazione del mercato alberghiero italiano delle catene (4,5% degli hotel) sia apparentemente modesta se confrontata con la Francia (21%), la Spagna (12,1%) o la Germania (10,3%). È anche vero però che la crescita delle catene all'interno del Paese segue un andamento costante. La crescita netta registrata in 5 anni è pari ad una media di più di 45 nuovi hotel all'anno. Il tasso di penetrazione raggiunge il 15% di camere e il 4,5% di alberghi. Il numero complessivo di marchi sul mercato è pari 227.

Per quanto attiene all'Italia, come evidenziato da report Hotel & Chains in Italy 2018, si può constatare una forte crescita dell'importanza delle catene per il comparto. Infatti, il 2016 e il 2017 sono stati gli anni di maggiore crescita, con oltre 60 nuovi alberghi e circa 9 mila camere aggiunte all'anno.

Mentre il numero di brand si espande nel Paese con almeno un portabandiera per città, non si osserva una grande concentrazione dei player principali, a dimostrazione di come il mercato dell'ospitalità sia in continua evoluzione e non ancora definitivamente consolidato. Detto questo, il 2017 è stato un anno caratterizzato dall'arrivo in Italia di grandi marchi di catene, quali ad esempio Garden Calabria di Valtur, Hotel Capo Calavà di TH Resort, AO Vending Mestre di NYX hotels by Leonardo Hotels e molti altri, tutti con più di 300 camere per ognuno. Ciononostante, le dimensioni delle catene alberghiere presenti sul territorio nazionale rimangono stabili sulle 110 camere per struttura, indicando come un'ulteriore target del 2017 fossero delle "gemme preziose" stabilite nei centri delle città d'arte¹⁰. Le catene di alberghi oltre che per dimensioni (numero di camere) possono essere classificate anche tra catene internazionali e catene domestiche. In particolare, le catene internazionali coprono il 34% delle catene presenti in Italia, una percentuale che tende a restare costante negli anni o al massimo a diminuire. Tra le due tipologie di catene vi è una sostanziale differenza connessa prevalentemente all'approccio di sviluppo. Mentre gli operatori internazionali puntano su strutture di oltre 125 camere, gli operatori domestici inseriscono all'interno delle proprie catene strutture di piccole dimensioni. La spiegazione di questa differenza di approccio può

¹⁰ il First Hotel Rome della catena Pavillions Hotels (29 camere), il Venice Times Hotels del Mood Hotels (33 camere), e altri di dimensioni minori.

essere ricercata nel fatto che, inizialmente, gli operatori domestici intendevano sviluppare realtà di business familiari di piccole dimensioni (Hotel & Chains, 2018).

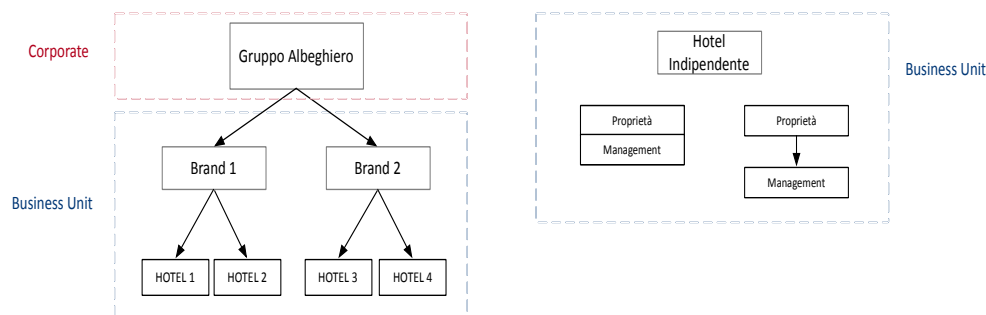
Da questa breve rassegna di dati emergono, per il settore alberghiero, sia le potenzialità derivanti dalla crescita del settore turistico, ma anche i rischi della competizione interna ed europea condotta talvolta su modelli di business diversi ma portatori di specifici vantaggi competitivi rispetto all'ospitalità alberghiera tradizionale. Tale scenario suggerirebbe l'assunzione da parte degli operatori di una prospettiva strategica con un orizzonte temporale più esteso, e l'utilizzo di strumenti di controllo di gestione strategico che consentano il monitoraggio delle variabili chiave, non solo in una prospettiva economico-finanziaria, ma anche connesse con la customer satisfaction. Allo stato attuale, tuttavia, non esiste una mappatura complessiva dello stato di diffusione ed utilizzo degli strumenti di SMA tra le aziende del settore alberghiero italiano, né un'adeguata comprensione del loro utilizzo in termini di supporto ai processi decisionali e/o alla rendicontazione interna, né una sistematica valutazione delle sue determinanti e dell'impatto di questi strumenti sulla performance economico-finanziaria e non economico-finanziaria delle aziende.

Come precedentemente menzionato, il settore alberghiero beneficia della disponibilità di un'ampia serie di dati di contesto e di performance non soltanto economico-finanziarie. In particolare, alle consuete banche dati da cui è possibile desumere i bilanci aziendali e di gruppo (Aida), si aggiungono i report periodici delle associazioni di categoria ed i database di altri operatori privati di comprovata affidabilità (STR global e HOSPA). La peculiarità del settore risiede nella disponibilità di informazioni di terze parti riguardo la performance non economico-finanziaria. In particolare, i dati prodotti da aggregatori on line come Tripadvisor e Booking consentono, opportunamente rielaborati, di quantificare non solo la performance delle aziende alberghiere, in termini di customer satisfaction, customer retention e reputazione, ma anche di stimare il grado di competitività dei diversi territori e di complessità delle aziende. Tali misure hanno il vantaggio di provenire da fonti terze e quindi non self-reported (quindi definite all'interno dei questionari da parte dei rispondenti).

2.4.3 Le strutture organizzative delle catene alberghiere e degli hotel indipendenti

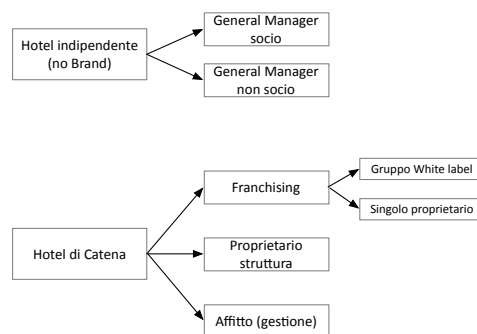
Come verrà spiegato più approfonditamente all'interno del capitolo 3, le catene alberghiere, rispetto agli hotel indipendenti sono organizzate su due livelli: un livello corporate dove vengono svolte delle funzioni in maniera centralizzate e al livello di business unit. Di fatto, le catene sono in grado di svolgere delle funzioni al solo livello centrale in modo tale da sfruttare determinate economie di scala (Harris e Monigello, 2006).

Figura 2.4 - Catene alberghiere vs Hotel indipendenti Fonte: ns elaborazione



Come evidenziato nella Figura 2.4, le catene alberghiere o anche gruppi alberghieri operano all'interno del mercato come un unico gruppo economico e di controllo¹¹ (Es: Accor, Marriott International, ecc.). Il gruppo gestisce differenti hotel, a seconda delle caratteristiche delle strutture (località, stelle, ecc.) con diversi brand commerciali (Ibis, Mercure, Luxury Collection, AC by Marriott). Ogni brand comprende uno specifico numero di hotel ed è configurato a livello organizzativo come una divisione. Gli hotel categorizzati al di sotto di ogni singolo brand costituiscono le business unit o unità locali per l'azienda, e sono affidate e sotto la direzione di un general manager. Gli hotel gestiti da una catena possono essere di proprietà della stessa (owned), in affitto (lease), in gestione commerciale (management contract) o in franchising. Ogni catena gestisce differenti hotel con diversi modelli di business, più congeniali rispetto alla strategia aziendale e il capitale necessario per investimenti di questo tipo. Un trend recente mostra come tutti i gruppi di catena che operano in Italia si stiano sviluppando verso modelli di business, come il Lease e il Management Contract che mirano sempre più a ridurre gli investimenti in real-estate da parte degli stessi, in modo tale da focalizzarsi sul solo core-business dell'ospitalità (Hotels e Chain in Italy, 2018). La maggiore dimensione aziendale e la conseguente complessità delle decisioni aziendali e delle informazioni necessarie per le medesime (Zanda, 1974), favoriscono la necessità di manager non proprietari e professionisti per la gestione dell'hotel.

Figura 2.5 - Assetti proprietari Hotel di Catena e indipendenti in Italia Fonte: ns elaborazione



Oltre gli hotel di catena, nel mercato operano anche gli hotel indipendenti. Gli stessi operano nel mercato senza alcun brand, se non quello dell'hotel stesso (Hotel Italia, Hotel Spagna, ecc.). L'hotel indipendente può essere gestito direttamente da parte del proprietario (quindi con general manager socio o parte della compagine sociale) e con un general manager esterno qualora la proprietà non sia coinvolta all'interno della gestione (Dittman et al, 2009).

¹¹ Per gruppo economico di controllo (Ferrero, 1968; Pisoni, 1983) si intende un insieme di aziende con diverso soggetto giuridico, ma collegate ad un unico soggetto economico.

CAPITOLO 3 - L'UTILIZZO E RUOLO DEL CONTROLLO DI GESTIONE A LIVELLO CORPORATE

1. Metodo: le interviste

2. I risultati delle interviste

L'obiettivo del seguente capitolo è quello di comprendere quali siano le tecniche di strategic management accounting utilizzate all'interno dei sistemi di controllo di gestione aziendale a livello corporate (uffici centrali) da parte dei gruppi di hotel catena operanti nel territorio nazionale. Inoltre, si vuole dare rilievo ai soggetti che utilizzano le informazioni provenienti dall'applicazione di queste tecniche e quali siano le finalità dell'adozione delle stesse.

A tal fine, il presente studio ha previsto una fase di analisi qualitativa, realizzata mediante 22 interviste semi-strutturate con i CEO e i CFO delle più importanti catene alberghiere operanti sul territorio italiano.

Il capitolo è organizzato come segue: la prima sezione è dedicata al metodo e al processo di raccolta dei dati; la seconda sezione si focalizza sulle evidenze delle tecniche utilizzate e dei soggetti coinvolti nel processo di controllo; infine nella terza vengono spiegate quali sono le finalità nell'adozione delle tecniche di management accounting da parte dei gruppi di catena.

3.1 Metodo: le interviste

Per ottenere informazioni più approfondite sulle finalità dell'utilizzo del sistema di controllo di gestione aziendale, questo studio ha previsto l'utilizzo di una metodologia di tipo qualitativo. Nello specifico sono state utilizzate interviste semi-strutturate¹² per esplorare il tema oggetto di studio e interpretare i dati alla luce della complessità del fenomeno (Ferreira e Merchant, 1992; Ahrens e Chapman, 2006; Vaivio, 2008; Qu & Dumai, 2011; Covaleski e Dirsmith, 2017)

Le interviste semi-strutturate sono una tipologia di interviste utilizzata per le ricerche qualitative e sono caratterizzate dalla presenza di una lista di domande che guidano l'intervistatore durante l'attività di analisi (Merton, 1956). A differenza delle interviste strutturate, nel caso delle interviste semi-strutturate, le domande definite in via preliminare hanno il solo compito di guidare l'intervistatore nell'intervista, ma egli ha la libertà di condurre la conversazione in piena libertà, utilizzando ulteriori domande rispetto a quelle previste, al fine di poter ottenere il maggior numero di informazioni possibili dall'intervistato. In questo caso, quindi, le domande che vengono definite, sono esclusivamente una traccia da seguire per indirizzare l'intervistato durante la conversazione, al fine di ottenere risposte approfondite.

In aggiunta rispetto a quelli citati in precedenza, i benefici derivanti dall'utilizzo delle interviste semi-strutturate, secondo alcuni ricercatori (Dearnley, 2005; Edmonson & MacManus, 2007; Whiting,

¹² In letteratura esistono varie tipologie di interviste (Bailey, 1996): interviste strutturate, semi-strutturate e non strutturate. L'intervista strutturata si compone di domande predefinite che vengono poste all'intervistato seguendo un ordine ben preciso e prestabilito. La stessa differisce dal questionario poiché lo stile e la modalità richiedono di mettersi in gioco, di entrare in uno scambio opinioni con l'intervistato. Invece, per quanto attiene l'intervista non strutturata l'intervistatore non ha delle domande prefissate ma solo una serie di argomenti da snodare. Come stile e modalità di conduzione è quello che più assomiglia al concetto di colloquio.

2008), consistono nel fatto che, la presenza di una lista di domande predefinita, dà la possibilità all'intervistatore di apparire competente sull'argomento durante lo svolgimento dell'intervista stessa. Inoltre, esse offrono agli intervistati la libertà di esprimere il proprio punto di vista con parole proprie. Infine, permettono di raccogliere un insieme di dati qualitativi affidabili e comparabili

Secondo Bernard (1988), l'utilizzo delle interviste semi-strutturate è ideale nei casi in cui si desideri condurre un'intervista dalla quale si vuole ottenere un'ampia quantità di dati da analizzare, che siano tra loro comparabili, da parte di soggetti con caratteristiche che possano contraddistinguersi anche in maniera rilevante gli uni dagli altri. La conduzione delle interviste, è preceduta da una fase in cui è prevista un'attività di analisi dei soggetti da intervistare, al fine di adattare le domande previste alla tipologia degli intervistati, selezionando le tematiche di loro interesse e, soprattutto, le tematiche da loro conosciute (Ritchie e Lewis, 2003). L'assenza di domande vincolanti, offre all'intervistatore l'opportunità di osservare anche ulteriori punti di vista della tematica.

Nel caso specifico della ricerca in esame, nel periodo da marzo 2018 ad agosto 2018, sono state condotte 22 interviste semi-strutturate per rispondere alle domande di ricerca sull'utilizzo degli strumenti di strategic management accounting, la loro integrazione nei sistemi di controllo di gestione e le finalità di implementazione delle stesse nelle catene alberghiere operanti in Italia.

In particolare l'intervista, al fine di approfondire tali tematiche, è stata organizzata in due parti: una prima relativa alla struttura del sistema di controllo di gestione, e una seconda, sul ruolo assunto da parte di tali strumenti all'interno delle aziende intervistate. Le prime domande sono dunque finalizzate a esplorare la struttura aziendale della catena alberghiera a cui fa riferimento l'intervistato e gli strumenti di controllo di gestione che egli conosce e utilizza. Nella seconda parte dell'intervista, le domande sono invece indirizzate a esplorare il ruolo dei sistemi di gestione all'interno dell'azienda in esame sia a livello corporate che a livello di singole unità operative. Nella *Figura 3.1* è spiegato nel dettaglio lo schema di riferimento da parte dell'intervistatore, con le due principali domande di riferimento, seguite eventualmente da altre domande di supporto in modo tale da poter approfondire tutti gli aspetti trattati

Figura 3.1 - La struttura dell'intervista - Fonte: ns elaborazione

<p>DOMANDA 1 – Come è strutturato/organizzato il vostro sistema di controllo di gestione?</p> <p>Struttura aziendale <i>Come è strutturato in azienda il sistema di controllo di gestione/Quali e quanti sono le persone che si occupano di questo processo/Si occupano di questo delle unità negli hotel o nelle sedi principali?</i></p> <p>Strumenti conosciuti <i>Quali sono gli strumenti di strategic management accounting conosciuti/ Quali sono quelli che vengono utilizzati nella sua azienda?</i></p> <p>Importanza agli strumenti di controllo di gestione <i>Quali sono di quelli citati gli strumenti più importanti? Perché questi strumenti sono importanti?</i></p> <p>DOMANDA 2 – Quale è il ruolo del controllo di gestione nella sua azienda?</p> <p>Ruolo a livello corporate Per quali ragioni vengono utilizzati gli strumenti di controllo di gestione nelle sedi centrali?</p> <p>Ruolo a livello di singola unità operativa/business unit Per quali ragioni vengono utilizzati gli strumenti di controllo di gestione? Si tratta di un modo per verificare l'operato del manager?</p>
--

Come suggerito in letteratura (Vaivio, 2008), la realizzazione delle interviste è stata preceduta dallo svolgimento di un'analisi sia delle caratteristiche delle catene a cui appartengono gli intervistati, sia dei loro profili. Nello specifico, è stato considerato il numero di strutture alberghiere costituenti le catene, le dimensioni delle stesse (in termini di numero di camere), la tipologia di servizi offerti e il

target di clientela (Hotel & Chains 2018, Financial report gruppi, Siti Web). Per quanto concerne, invece, i soggetti intervistati, si è condotto un attento studio dei curricula a disposizione, al fine di verificare il numero di anni di permanenza dell'individuo all'interno della catena, le esperienze pregresse e i titoli di studio (Curriculum, LinkedIn). In entrambi i casi, l'analisi è stata condotta al fine di predisporre la traccia delle interviste in maniera adeguata rispetto agli intervistati e rispetto alle strutture di appartenenza. Considerato che gli argomenti trattati durante le interviste sono stati considerati sensibili da parte degli intervistati, solamente due dei CEO e CFO hanno consentito alla registrazione della conversazione. Per ovviare tale problematica, in tutte le interviste si è cercato di cogliere tutti gli aspetti effettuando una trascrizione di quanto affermato dall'intervistato in tempo reale¹³. In seguito, con il fine di verificare la bontà di quanto trascritto, la trascrizione è stata inviata all'intervistato il quale ha avuto la possibilità di integrare o modificare quanto emerso. Inoltre, con l'obiettivo di non perdere informazioni e riflessioni su quanto affermato da parte dell'intervistato, l'intervistatore durante e al termine ha preso degli appunti, sulle sue impressioni e su alcuni aspetti a suo avviso emersi durante le stesse.

¹³ Le interviste sono state svolte per via telefonica. Durante le stesse l'intervistatore trascriveva quanto detto dall'intervistato su personal computer. Qualora qualche aspetto non fosse chiaro al trascrivente, veniva richiesto all'intervistato di ripetere quanto detto o approfondire la tematica.

3.1.1 I profili degli intervistati

Alla seguente ricerca hanno preso parte i top manager (intesi come CEO e CFO) dei più importanti gruppi di catena operanti in Italia¹⁴, tra cui Accor, Hilton, Marriott, NH, Melià ecc. i cui nomi non verranno rivelati in virtù delle informazioni sensibili che sono state raccolte. I profili intervistati rappresentano 19 gruppi di catena, di cui 8 sono identificati come gruppi di catena internazionali poiché operano non solo nel territorio nazionale.

Tabella 3.4 - Durata interviste - Fonte: ns elaborazione

Profilo Intervistato	Azienda	Durata (in minuti)
CEO	Azienda 1	15
CFO	Azienda 1	45
CEO	Azienda 2	35
CEO	Azienda 3	18
CEO	Azienda 3	37
CEO	Azienda 4	33
CEO	Azienda 5	45
CEO	Azienda 6	30
CEO	Azienda 7	31
CEO	Azienda 8	32
CFO	Azienda 9	35
CFO	Azienda 10	38
CFO	Azienda 11	37
CEO	Azienda 12	33
CFO	Azienda 13	34
CFO	Azienda 14	58
CEO	Azienda 15	37
CFO	Azienda 16	28
CFO	Azienda 17	29
CEO	Azienda 18	16
CFO	Azienda 18	38
CEO	Azienda 19	42

Le 19 aziende rappresentano complessivamente 525 Hotels, nonché il 52% degli hotel di catena presenti sul territorio e 94.577 camere, nonché il 70% delle camere degli Hotel di catena presenti in Italia. Tra le stesse, figurano tutte le più importanti catene internazionali che operano sul nostro paese. Di queste ultime, sono stati intervistate le figure manageriali di riferimento a capo delle aree di riferimento di cui facesse parte l'Italia (Est Mediterraneo, Sud Europa, Europa, ecc.) o se presenti solamente del nostro Paese¹⁵.

¹⁴ Tale classificazione è stata fatta tenendo conto di alcuni parametri come: fatturato, numero di hotel, numero delle stanze degli hotel gestiti e numero di brand.

¹⁵ Per quanto concerne questi soli tre profili, valutando che il soggetto più adatto a spiegare le dinamiche del controllo di gestione aziendale fosse il CFO, con gli amministratori delegati (CEO) si sono trattati solamente temi relativi alle finalità del controllo di gestione. Per tale motivo le interviste con questi profili hanno avuto una durata media di 17 minuti. Al contrario per svolgere la totalità delle interviste è stato impiegato un tempo totale di 746 minuti, con una durata media dell'intervista di 34 minuti. Qualora invece vengano escluse le interviste con i CEO delle 3 catene, con le quali si è svolta la duplice intervista, che hanno avuto una durata media inferiore; le interviste hanno avuto una durata media di 39 minuti. Tale durata, risulta sufficiente rispetto al numero di domande fatte ad ogni singolo profilo intervistato.

Tabella 3.5 - Aziende che hanno preso parte alla ricerca - Fonte ns elaborazione

Azienda	Paese	Interviste	Hotels	Camere
Azienda 1	FRA	2	79	10283
Azienda 2	ITA	1	14	3183
Azienda 3	ITA	2	13	967
Azienda 4	USA	1	149	11386
Azienda 5	ITA	1	14	1677
Azienda 6	ITA	1	7	677
Azienda 7	ITA	1	6	651
Azienda 8	ITA	1	9	648
Azienda 9	ITA	1	12	1976
Azienda 10	USA	1	21	4639
Azienda 11	ITA	1	13	1524
Azienda 12	ITA	1	12	2517
Azienda 13	USA	1	51	9673
Azienda 14	SPA	1	6	866
Azienda 15	SPA	1	50	7748
Azienda 16	ITA	1	24	824
Azienda 17	UK	1	4	532
Azienda 18	ITA	2	24	3669
Azienda 19	ITA	1	17	3137

Come si può evincere dalla Tabella 3.2 delle interviste effettuate, in tre aziende specifiche (1-4-18) le interviste sono state svolte con due profili differenti: il CEO che il CFO, in modo da poter cogliere eventuali differenze ed avere una maggiore comprensione del fenomeno.

3.1.2 La codifica delle interviste effettuate

Coerentemente con quanto suggerito in letteratura (O'Dwyer, 2004) e in modo tale da poter analizzare tutti gli aspetti e non trascurare alcuni elementi rilevanti che potessero essere emersi durante le interviste; il processo di codifica si è articolato in diverse fasi. In prima istanza, è stata svolta una revisione di tutte le osservazioni effettuate da parte dell'intervistato al termine di ogni intervista, in modo tale da poter iniziare a comprendere quali fossero i macro-aspetti che emergessero dalle interviste.

Successivamente, con lo scopo di individuare quali fossero le tematiche emerse rispetto alle diverse domande poste dall'intervistatore, sono stati analizzate una prima volta le trascrizioni (già confermate da parte degli intervistati) constatando che vi fossero dei temi comuni emersi nelle differenti fasi dell'intervista. Una seconda analisi delle trascrizioni e delle note dell'intervistatore è stata utile per identificare quali potessero essere delle sotto tematiche. La terza lettura è stata utile per evidenziare complessivamente quali fossero i temi emersi e le loro peculiarità, definendo inoltre le diverse tipologie di etichette/codici (utili ad identificare le sotto tematiche) di ognuno degli aspetti emersi. Alla fine di ogni intervista è stato inoltre realizzato una sintesi critica, con riferimento agli aspetti emersi.

Per procedere con l'analisi dei temi comuni tra le interviste è stata realizzata una tabella che comprendeva tutti i temi evidenziati e le sotto tematiche nella forma di etichette o codici, utilizzate nell'analisi delle trascrizioni.

Tabella 3.6 - Tematiche di codifica utilizzate – Fonte: ns elaborazione

Codice	Macro-tematica	Sotto-tematica
CSC	Caratteristiche sistema contabile	
OA	Organizzazione aziendale	
SEU	Soggetti elaboratori/utilizzatori	
CI	Controllo interno	
TCU	Tecniche contabili utilizzate	
TCU/COST		Contabilità dei costi
TCU/CLI		Contabilità della clientela
TCU/COMP		Contabilità dei competitor
TCU/IPM		Misurazione integrata delle performance
TCU/DM		Strategic Decision Making
FS	Finalità strategica	
FS/F		Orientamento futuro
FS/E		Orientamento esterno
R	Ruolo del controllo di gestione	
R/CS		Controllo strategia
R/CMA		Controllo manager

In questo modo, è stato possibile classificare le diverse affermazioni degli intervistati in ognuna di queste “categorie”, mappando i diversi aspetti emersi con riferimento a tutti quelli che sono i soggetti coinvolti nella ricerca. Qualora si fossero evidenziati degli aspetti comuni tra i codici, gli stessi sono stati raggruppati in un’unica categoria. Con riferimento all’analisi soggetti coinvolti nel processo di controllo contabile sono stati anche utilizzati degli appunti presi da parte dell’intervistatore e successivamente realizzati dei diagrammi utili ad una migliore esposizione delle relazioni fra questi ultimi.

Per quanto concerne le tecniche di strategic management accounting utilizzate le stesse sono state raggruppate e classificate all’interno della macro categoria di riferimento, in modo tale da ottenere un quadro chiaro sull’utilizzo delle stesse da parte delle aziende. Mentre, con riferimento alle ragioni di utilizzo di tali tecniche contabili e dei sistemi di controllo è stata utilizzata la matrice dei codici, in modo tale da confrontare i tratti comuni tra le diverse interviste.

3.2 I risultati delle interviste

3.2.1 Le peculiarità delle aziende a cui fanno riferimento i profili intervistati

Il settore dell'ospitalità in Italia, come analizzato nel secondo capitolo, si compone non solo dal comparto alberghiero in senso stretto (Hotel 1,2,3,4,5 stelle) che dal comparto extra-alberghiero (case vacanze, b&b e campeggi). All'interno del comparto alberghiero operano principalmente due tipologie di azienda: quelle organizzate sotto forma di catene alberghiere¹⁶, i piccoli gruppi e gli hotel definiti come indipendenti. Negli ultimi anni, come testimoniato dal report di Horwath HTL (Hotel & Chains, 2018) si è assistito ad una forte crescita dei gruppi di catene alberghieri in Italia.

Questo fenomeno è principalmente dovuto a due motivi. Il primo è relativo alla crescita dell'intero comparto alberghiero, dovuto per la maggiore ad un aumento dei flussi turistici in specifiche destinazioni. Un secondo, dovuto al fatto, che sempre più i piccoli gruppi alberghieri (2-3 hotel) stanno predisponendo e acquisendo nuove strutture alberghiere, in modo tale da superare la soglia per l'identificazione degli hotel di catena, cioè gestire almeno 5 hotel (Hotel & Chains, 2018).

Operare sotto forma di catena permette all'azienda di sfruttare delle di economia di scala, ottenibili a seconda di come si intende predisporre la struttura organizzativa; in modo tale da garantire al gruppo maggiore redditività, rispetto ad una strutturazione tradizionale (Harris e Monigello, 2006; Dittman et al 2009). Sotto la forma di catena alberghiera, possono essere quindi accorpate delle funzioni che solitamente verrebbero eseguite al solo livello di unità operativa/property (singola struttura alberghiera) creando dei team, affidati a dei responsabili addetti a queste tipologie di funzioni, nella sede centrale.

Nella prassi, sono diverse le funzioni che vengono accorpate e svolte a livello centrale, la cui organizzazione dipende perlopiù dalle dimensioni della catena a cui si fa riferimento. Le due funzioni principali, sono quelle di vendita e promozione (sales & marketing) e quelle di amministrazione, contabilità e controllo (accounting & finance). A livello organizzativo il primo ufficio comprende tutte le attività relative alla vendita, la promozione e la commercializzazione del prodotto alberghiero ed in alcuni casi svolge anche l'attività di revenue. Quest'ultima è una delle attività principe nel settore alberghiero; di fatti è tramite la scelta del prezzo di vendita e della quantità che si intende vendere a tale prezzo, data la capacità produttiva (numero di camere disponibili) di una tipologia di servizio, che si ottengono determinati risultati in termini di ricavi. Per quanto attiene non solo alle aziende alberghiere, i ricavi compongono tutta la parte alta del conto economico aziendale e possono essere una componente influenzabile da fattori difficilmente controllabili dall'azienda se non gestita strategicamente, nonché lo zoccolo duro su cui viene costruita la redditività aziendale (Jagels, 2006).

Le attività di amministrazione, finanza e controllo possono essere organizzate in modo centralizzato o ibrido (solo una parte decentralizzata) (Harris e Monigello, 2006). In quest'ultimo caso a livelli di singola unità operativa vengono svolte sia tutte le funzioni di raccolta dati che parte dell'elaborazione delle stesse, solitamente svolte a livello centrale (corporate). Per quanto evidenziato dagli intervistati e dalle analisi su le caratteristiche delle loro aziende, questo dipende perlopiù dalla dimensione della catena, intesa come numero di hotel, e quindi la conseguente impossibilità da parte degli uffici corporate di gestire tutto il processo di elaborazione. Le attività di revenue e di amministrazione e controllo possono essere separate in diversi uffici o team, all'interno

¹⁶ Catene alberghiere: aziende che gestiscono, con differenti soggetti giuridici e/o con differenti brand, almeno 5 o più Hotel (Hotels & Chain, 2018)

Piccoli gruppi alberghieri: aziende che gestiscono 2-3 Hotel

Hotel indipendenti: un proprietario possiede solo una struttura alberghiera che gestisce autonomamente

della stessa catena. Questo è possibile, qualora il gruppo alberghiero operi nel mercato con diversi brand, ognuno legato a differenti target di clientela (economici, lusso, ecc.).

Queste premesse di inquadramento delle aziende, sono utili per comprendere il contesto nel quale ci si è proposti di studiare, intervistando il top manager dei principali gruppi alberghieri operanti sul territorio Italiano, quali fossero le dinamiche e l'utilizzo di sistemi e tecniche contabili, in modo particolare quelli di controllo di gestione e le loro finalità di implementazione. La complessità aziendale derivante dalla gestione di più di un singolo hotel (la cui complessità organizzativa è già di per sé elevata), porta il management a dover implementare dei sistemi di controllo di gestione che producano delle informazioni tali da poter supportare il management aziendale nelle decisioni strategiche e in quelle operative.

In seguito all'analisi delle interviste svolte sono emersi alcuni aspetti inerenti: agli attori principali che catena per catena entrino a far parte del processo di controllo contabile; alle differenti tecniche di management accounting strategico che sono utilizzate dai gruppi di catena a livello corporate; alla rilevanza delle stesse in una visione strategica che tenga conto dell'orientamento all'esterno e al futuro; e della finalità congiunta di queste tecniche per il controllo strategico e la rendicontazione da parte dei manager di alto-medio livello.

3.2.2 Le caratteristiche dei sistemi contabili di controllo di gestione delle catene alberghiere

Il primo aspetto che è emerso nella prima delle due parti dell'intervista ci permette di comprendere quale sia l'organizzazione dei sistemi contabili di controllo di gestione nelle aziende analizzate. In modo particolare, con riferimento: alla tipologia di raccolta delle informazioni per il sistema contabile (integrato o duplice) (Chia, 1995; Lodh e Gaffikin, 2003; Bodnar e Hopwood, 2012), in base alla frequenza della reportistica prodotta con l'utilizzo di queste tecniche (Chenhall e Morris, 1986; Mia e Partiar, 2001; Luft e Shields, 2003) ed infine con riferimento al flusso delle informazioni contabili, la mappatura dell'organizzazione e il processo di controllo dei general manager (Gordon, 1978; Chapman, 2005; Chua, 2007).

Tabella 3.7 - Frequenza reportistica corporate vs business unit - Fonte: ns elaborazione

Azienda	Sistema contabile	Freq. Report BU	Freq. Report Corporate
Azienda 1	Integrato	Settimanale	Mensile
Azienda 2	Duplici	Giornaliero	Settimanale
Azienda 3	Duplici	Settimanale	Mensile
Azienda 4	Integrato	Mensile	Annuale
Azienda 5	Duplici	Giornaliero	Mensile
Azienda 6	Duplici	Giornaliero	Mensile
Azienda 7	Duplici	Settimanale	Mensile
Azienda 8	Integrato	Giornaliero	Mensile
Azienda 9	Integrato	Giornaliero	Mensile
Azienda 10	Integrato	Settimanale	Mensile
Azienda 11	Integrato	Settimanale	Mensile
Azienda 12	Duplici	Settimanale	Mensile
Azienda 13	Integrato	Settimanale	Mensile
Azienda 14	Duplici	Settimanale	Mensile
Azienda 15	Integrato	Settimanale	Mensile
Azienda 16	Duplici	Mensile	Annuale
Azienda 17	Duplici	Settimanale	Mensile
Azienda 18	Duplici	Settimanale	Mensile
Azienda 19	Integrato	Giornaliero	Settimanale

Nella Tabella 3.4 è evidenziato come il sistema di raccolta delle informazioni contabili possa essere, nelle aziende analizzate, di due tipi: integrato o duplice. Nel primo caso le registrazioni contabili vengono svolte unitariamente con l'ausilio di un sistema informativo che già nel momento di contabilizzazione di un costo in prima nota, dà la possibilità di attribuire lo stesso ai diversi centri (costo, ricavo, responsabilità o attività) individuati dal management. Invece, nel secondo caso sono presenti due piani dei conti e la registrazione contabile viene svolta, ma solo in un secondo momento, lo stesso addetto contabile o uno diverso si occupa di classificare tale voce di spesa, ad esempio, inserendola nel sistema extra-contabile di contabilità analitica (Bodnar e Hopwood, 2012).

Il 52% delle catene analizzate adotta un sistema di tipo integrato, mentre il restante 48% adotta un sistema duplice. Le catene di grandi dimensioni¹⁷ utilizzano maggiormente un sistema contabile di tipo integrato (72%), mentre quelle di piccole dimensioni utilizzano maggiormente un sistema duplice (64%). Come emerso dalle interviste, tali differenze possono dipendere dalla tipologia di sistema informativo gestionale implementato e nelle caratteristiche degli hotel gestiti dal gruppo. Infatti, qualora gli stessi siano aperti per un periodo inferiore all'anno solare (alberghi stagionali di mare o montagna), si manifesterà la necessità di produrre delle informazioni con maggior

¹⁷ Per catene di grandi dimensioni si intende quelle che gestiscono più di 20 alberghi (Hotel & Chains, 2018).

tempestività e adottare un sistema integrato risulterebbe maggiormente efficace rispetto a questo obiettivo.

Per ciò che concerne, invece, la frequenza nella produzione dei report sulla gestione aziendale, emerge da parte degli intervistati la necessità di effettuare una distinzione a seconda di chi sia il soggetto al quale siano destinati (Gordon et al 1978; Hoque, 2002; Carlson-Wall et al, 2015). I report possono essere destinati, in questo caso, a due diverse tipologie di soggetti: il top management (quindi a tutta la componente corporate) e/o i manager delle unità di business (general manager).

A livello centrale vengono utilizzati perlopiù report relativi all'analisi dei costi che vanno dall'elaborazione del conto economico mensile [...] mentre a livello di singola unità operativa questi report hanno un maggiore grado di dettaglio [...]

Profilo 2 (CFO) – Azienda 1

[...] produciamo dei report diversi fra loro, come il consolidato Italia mensile o quello di singolo hotel [...] ovviamente il secondo è molto più dettagliato del primo

Profilo 17 (CEO) – Azienda 15

Con riferimento al diverso destinatario, dalle interviste è emerso come tali report differiscano, innanzitutto per frequenza e finalità. Nel caso, in cui l'utilizzatore finale delle informazioni sia il general manager, il quale necessita di tali informazioni per poter prendere decisioni di tipo operativo, è necessario che tali report siano più frequenti. Tale aspetto potrebbe dipendere da due principali motivi: in primo luogo, poiché si rende necessario prendere delle decisioni appena si verificano disallineamenti rispetto ai piani prefissati e in secondo luogo al fine di verificare che le decisioni prese, in una fase precedente siano risultate efficienti ed efficaci

Se invece, l'utilizzatore sia un manager che opera a livello corporate le cui le mansioni e i compiti sono perlopiù di coordinamento e gestione di tutte le strutture, allora questi report dovranno essere meno frequenti, ma dovranno riguardare gli interi risultati di tutte le aree di business. Di fatto, colui che posizioni gerarchiche sovraordinate rispetto ai general manager degli hotel, non prende solitamente delle decisioni di breve periodo su ogni singola struttura, ma prende decisioni di breve/medio termine sull'interno gruppo o una parte (brand).

Un altro elemento di distinzione tra queste tipologie di reportistica, evidenziato durante le interviste è il grado di analiticità. A seconda del ruolo e delle mansioni ricoperte dal manager, il report ha in tutte le aziende dei contenuti e un grado di analiticità differenti. Quest'aspetto potrebbe trovare spiegazione se si considera che i destinatari dei report utilizzino le informazioni presenti all'interno degli stessi per prendere differenti decisioni. Ne consegue, ad esempio, dall'analisi delle interviste come le tipologie di report per i soggetti a livelli apicali della piramide organizzativa siano maggiormente sintetici rispetto a quelli dei general manager (si veda ad esempio Collier, 2015).

3.2.3 I soggetti coinvolti nel processo di controllo di gestione aziendale

I 19 gruppi di catena analizzati differiscono per quanto concerne: le forme organizzative adottate per la gestione degli hotel sul territorio, l'organizzazione del sistema di controllo di gestione, i flussi informativi e i soggetti che hanno un ruolo nel processo di controllo. Ad ognuno degli intervistati è stato chiesto di illustrare quali fossero gli elaboratori e destinatari delle informazioni prodotte dal sistema di controllo di gestione aziendale e quali fossero le relazioni organizzative tra gli stessi. Ogni soggetto intervistato ha quindi evidenziato come fosse articolato il processo all'interno del proprio gruppo alberghiero, riassunto sotto forma di mappa concettuale (la quale ha avuto l'approvazione da parte dell'intervistato).

Azienda 1

L'azienda 1 è un'azienda internazionale, che opera in tutto il mondo dall'Asia alle Americhe. L'area di riferimento per l'Italia include sotto il suo controllo anche altri stati presenti sulla parte est del mediterraneo.

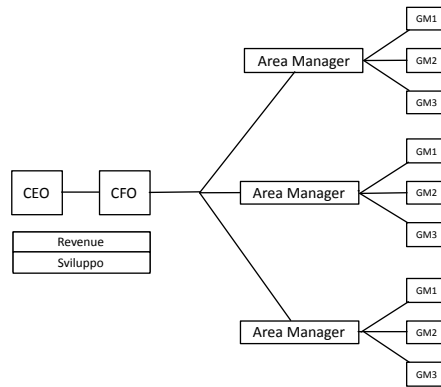


Figura 3.2 -Struttura Azienda1

A capo di tale divisione/area vi è un COO (Chief Operating Officer) avente ruoli di CEO, il quale a livello corporate è a stretto contatto con il CFO d'area che si occupa di business analyst e di sviluppo. Subordinati agli stessi, vi sono dei manager di area i quali fanno riferimento a determinati brand con cui il gruppo opera. Tali area manager, dialogano con i direttori/general manager per gli aspetti relativi al controllo di gestione. Sono infatti questi ultimi, in collaborazione con i loro assistenti, a raccogliere e ad elaborare i dati per i sistemi di controllo contabile e si occupano di gestire e render conto ai manager d'area, con riferimento alle loro strutture solo della componente costi, nonché i costi del F&B e del personale.

Azienda 2

L'azienda 2 è un gruppo alberghiero di piccole dimensioni operante in Italia. La stessa ha come figura di riferimento il CEO, il quale si fa affiancare da un CFO di gruppo che si occupa di raccogliere ed elaborare le informazioni provenienti da un unico responsabile acquisti, manutenzione e ristorazione. I general manager fanno riferimento al CEO e sono deputati solamente alla gestione del personale e del cliente. Per tale motivo sono valutati, sulla base di indicatori non economico finanziari – relativi alla soddisfazione del cliente.

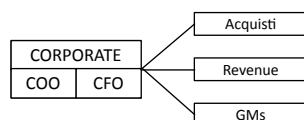


Figura 3.3 - Struttura Azienda 2

Azienda 3

L'azienda 3 è un gruppo internazionale di piccole dimensioni operante in Italia e recentemente anche all'estero, che gestisce strutture non di sua proprietà. Il CEO si occupa della sola parte di sviluppo e dei rapporti istituzionali. Al contrario, negli uffici centrali, due divisioni (operations e quella finance) si interfacciano con i general manager/direttori, ne valutano le performance e interagiscono con gli stessi per le decisioni di breve termine. All'ufficio operations sono rimesse, con il supporto dell'ufficio finance, le decisioni strategiche relative alle strutture in gestione.

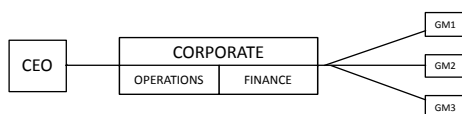


Figura 3.4 - Struttura Azienda 3

Azienda 4

L'azienda 4, non è una vera e propria azienda di gestione alberghiera. La stessa opera sotto la forma del franchising, con diversi brand in Italia che fanno riferimento ad un unico gruppo. Le funzioni svolte a livello corporate sono quelli di controllo dell'operato dei singoli affiliati e la definizione delle nuove direzioni di sviluppo, trattando con nuovi affiliati. All'interno della componente corporate vi è un CEO che ha un ruolo sia istituzionale che operativo assieme al dipartimento sviluppo ed dipartimento accounting che si occupa del controllo contabile su aspetti economico-finanziari e non¹⁸. I due principali interlocutori possono essere i proprietari che possiedono una singola struttura o dei white label group¹⁹.

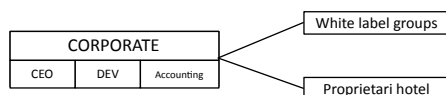


Figura 3.5 - Struttura Azienda 4

¹⁸ Sotto il profilo economico finanziario vengono calcolate le royalties che i diversi hotel devono corrispondere al gruppo. Invece, le metriche non economico-finanziarie riguardano perlopiù aspetti inerenti la soddisfazione della clientela per ogni singolo hotel.

¹⁹ I white label group sono dei gruppi di hotel senza brand che gestiscono i loro hotel con brand terzi in franchising.

Azienda 5

L'azienda 5 è un'azienda che opera nel mercato nazionale con strutture principalmente stagionali di mare e montagna. Si tratta di un'azienda che adotta un modello organizzativo che vede al centro il direttore generale, il quale riceve dal CEO indirizzi strategici e supporto nelle decisioni, anche di breve termine. Allo stesso modo, il direttore generale si interfaccia con il direttore finanziario e a sua volta con il direttore acquisti e il direttore tecnico. Il direttore finanziario ha il compito di monitorare l'andamento generale della struttura e creare un sistema di valutazione per i general manager.

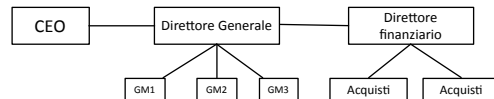


Figura 3.6 - Struttura Azienda 5

Azienda 6

L'azienda 6 è una piccola azienda che opera nel mercato nazionale, in modo particolare in uno specifico territorio. La struttura ha a capo un CEO e un responsabile amministrativo finanziario. Gli acquisti vengono effettuati a livello centrale, da un responsabile che si interfaccia con un responsabile f&b ed un responsabile manutenzioni, mentre egli assolve la funzione di gestione del personale. Non vi sono general manager/direttori; le figure di riferimento sono i capi ricevimento delle singole strutture. Il dipartimento di accounting si interfaccia con il dipartimento acquisti e manutenzioni e produce informazioni per il CEO.

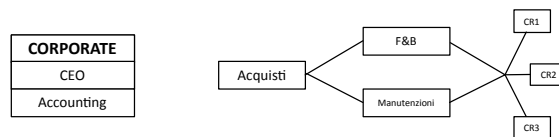


Figura 3.7 - Struttura Azienda 6

Azienda 7

L'azienda 7 è un piccolo gruppo alberghiero operante nel settore 5 stelle o di lusso. La struttura è verticale e molto semplice. La stessa prevede un diretto collegamento tra i CEO e i general manager/direttori.

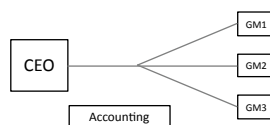


Figura 3.8 - Struttura Azienda 7

Azienda 8

L'azienda 8 è anche essa un gruppo di piccole dimensioni operante in un circoscritto territorio della nazione. Nonostante ciò, oltre il CEO nel processo di controllo di gestione sono coinvolti un'area manager e a cascata i general manager/direttori delle strutture gestite.

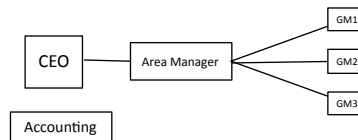


Figura 3.9 - Struttura Azienda 8

Azienda 9

L'azienda 9 è un piccolo-medio gruppo operante in Italia, con alberghi aperti solo nel periodo primaverile-estivo. All'interno della società, sono gestiti altri servizi oltre quelli erogati dagli hotel/resort (porto turistico, agenzia viaggi). La stessa si dota di un modello organizzativo e di un controllo di gestione più articolato, rispetto ai gruppi alberghieri di stesse dimensioni.

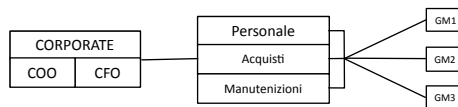


Figura 3.10 - Struttura Azienda 9

Azienda 10

L'azienda 10 è un'azienda internazionale, che in tutti i continenti con diversi modelli di business: solo gestione, strutture di proprietà e franchising. Il numero degli alberghi in Italia non è molto elevato, ma nei prossimi anni si prevede una crescita di alcuni suoi brand. Per tali motivi, l'area a cui fa riferimento il management che opera nel nostro Paese è quella del sud Europa. Quest'ultima è organizzata con tre uffici centrali: sviluppo, revenue e auditing. È presente inoltre un CFO, che si occupa con il suo team del controllo di gestione e si interfaccia con i division manager che a sua volta si interfacciano con i general manager e i direttori finanziari di ogni struttura.

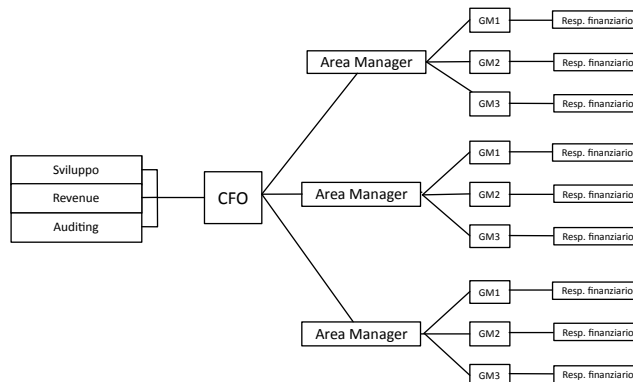


Figura 3.11 - Struttura Azienda 10

Azienda 11

L'azienda 11 è un gruppo operante sotto white label, quindi con brand terzi, tutti in franchising. Tale azienda negli ultimi anni è stata acquistata da un fondo di private equity, che ha mantenuto lo stesso management a livello di operations e amministrativo. Vi sono presenti due organi decisori, uno composto dalla proprietà (fondo private equity) e uno dal top management; implicando la presenza di un duplice sistema di controllo e rendicontazione. Dai general manager al management corporate aziendale e dal management a livello corporate nei confronti del consiglio di amministrazione.

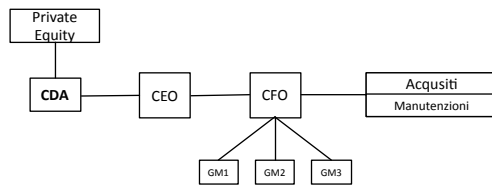


Figura 3.12 - Struttura Azienda 11

Azienda 12

L'azienda 12 è un'azienda italiana che negli ultimi anni sta sviluppando nuove strutture alberghiere anche all'estero. Il CEO è presente nelle attività operative e strategiche allo stesso si affiancano un direttore del personale e un direttore finanziario. A queste tre figure, fanno riferimento i general manager direttori delle singole strutture. Il direttore finanziario predispone il sistema di controllo di gestione e si interfaccia con i general manager e responsabili finanziari degli hotel.

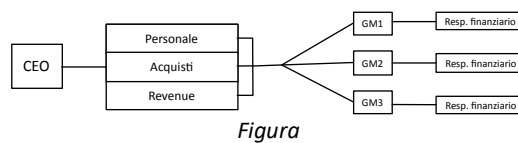


Figura 3.13 - Struttura Azienda 12

Azienda 13

L'azienda 13 è un'azienda internazionale, il cui sistema controllo di gestione è stato definito come molto accurato da parte dell'intervistato. In modo particolare, l'area a cui fanno riferimento le strutture presenti in Italia (con differenti brand) è quella del sud Europa. Sono presenti due uffici (sviluppo e revenue) che si interfacciano con il CFO d'area. A sua volta il CFO si interfaccia con i responsabili dei singoli brand che fanno riferimento ai general manager di ogni singola struttura. In ogni struttura è presente un responsabile finanziario che si interfaccia direttamente con il CFO.

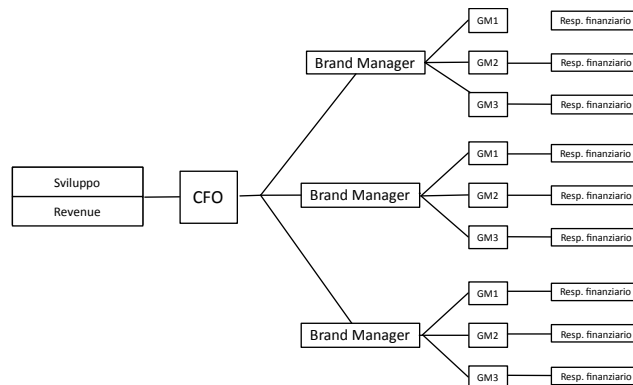


Figura 3.14 - Struttura Azienda 13

Azienda 14

L'azienda 14 è un'azienda internazionale, che opera in Italia solamente nella forma della gestione diretta. La stessa si dota di una struttura autonoma per la gestione dell'area Italia, composta a livello corporate di un CEO e un CFO. Il general manager/direttori fanno riferimento al CEO, mentre i direttori finanziari fanno riferimento al CFO.

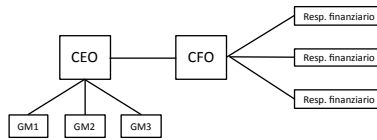


Figura 3.15 - Struttura Azienda 14

Azienda 15

L'azienda 15 è un'azienda internazionale, che opera con strutture di proprietà e gestite su tutto il territorio nazionale, principalmente con alberghi cittadini. In Italia è presente un amministratore a cui fanno riferimento un ufficio revenue, un ufficio operations e uno financial. All'interno dell'ufficio financial vi è un team addetto al controlling. Agli stessi fanno riferimento 3 "regional manager", a cui a loro volta fanno riferimento i general manager delle strutture.

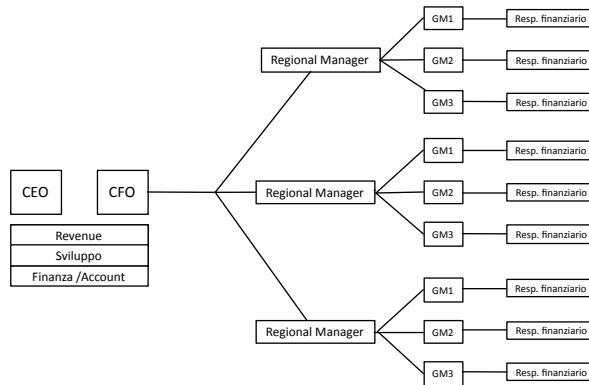


Figura 3.16 - Struttura Azienda 15

Azienda 16

L'azienda 16 è un'azienda italiana che opera nel mercato con delle strutture vendute nella formula residence. Le stesse sono gestite da dei resident manager che fanno riferimento al CEO e al CFO.

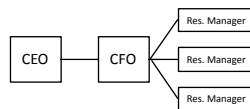


Figura 3.17 - Struttura Azienda 16

Azienda 17

L'azienda 17 è un'azienda internazionale di piccole dimensioni che opera in Italia. La stessa è focalizzata nel solo settore del lusso. Sono presenti per quanto concerne l'Italia: un responsabile sviluppo, un responsabile finanziario a cui fanno riferimento i responsabili di ogni singolo hotel e un responsabile operations.

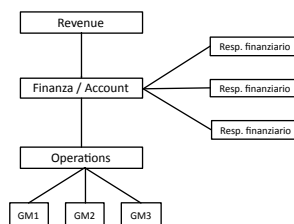


Figura 3.18 - Struttura Azienda 17

Azienda 18

L'azienda 18 è un'azienda italiana familiare di medie-grandi dimensioni che opera anche all'estero. La stessa opera con un CEO e un CFO a livello corporate Italia. I processi di acquisto e vendita sono gestiti a livello di sede centrale. I direttori degli hotel fanno riferimento ai CEO per gli aspetti della componente operations e al CFO per gli aspetti economico-finanziari e la reportistica delle informazioni provenienti dal controllo di gestione.

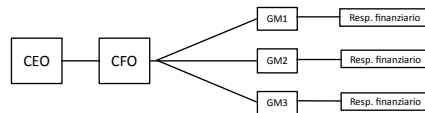


Figura 3.19 - Struttura Azienda 18

Azienda 19

L'azienda 19 è un'azienda italiana di medio-grandi dimensioni. La stessa gestisce strutture stagionali di mare e montagna. Negli ultimi anni ha avuto luogo l'ingresso di un fondo di private equity. Due sono gli organi decisori, il CDA e il management alberghiero. All'interno della stessa è presente un direttore operativo, che assieme al CFO si interfaccia con i diversi general manager/direttori.

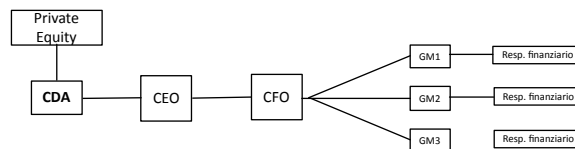


Figura 3.20 - Struttura Azienda 19

Dall'analisi delle strutture organizzative, si denota che ogni gruppo alberghiero adotti una forma organizzativa differente e che a conseguenza di ciò vi siano differenti collegamenti tra i soggetti coinvolti in ognuna delle configurazioni. In prima istanza, emerge come una differente struttura organizzativa sia attribuibile alla dimensione della catena, intesa come numero di hotel presenti sul territorio. Di fatto, all'aumentare del numero di hotel gestiti dovranno aumentare anche il numero di soggetti che faranno parte dell'organizzazione (ad esempio: nuovi general manager) e alcune funzioni potrebbero essere organizzate non per singola unità operativa ma per divisioni aziendali.

Collegato con l'aspetto precedente vi è il fatto che gruppi alberghieri che non operino solo all'interno del territorio italiano abbiano, con riferimento ai casi analizzati una struttura simile, la quale differisce profondamente rispetto a quella delle catene nazionali. Tale aspetto può trovare giustificazione nel fatto che i gruppi di hotel di catena internazionali, nello standardizzare la qualità del servizio offerto, progetteranno i sistemi organizzativi aziendali in maniera simile in ogni nazione.

Il maggiore sviluppo organizzativo, sia sotto il profilo funzionale e che gerarchico, non si traduce per forza in un incremento della complessità, ma altresì è frutto di una standardizzazione delle funzioni tra uffici centrali e le unità operative nei diversi Stati.

Al contrario, i gruppi alberghieri di dimensioni più piccole, come evidenziato in precedenza, hanno delle conformazioni organizzative differenti l'una dall'altra. Questo aspetto, se confrontato con le caratteristiche di ogni singola catena, potrebbe trovare giustificazione se si considera non solo il numero differente di hotel gestiti da ogni gruppo, ma anche dalla distribuzione geografica e dimensione degli stessi. Ad esempio, gestire delle strutture che sono ad vicine geograficamente 80

chilometri l'una con l'altra, permette di organizzare, ad esempio, un processo come quello degli acquisti merci, della logistica di magazzino e delle rilevazioni ad esso collegate in maniera differente.

Tra gli aspetti comuni emersi dall'approfondimento con gli intervistati sulle strutture organizzative è presente quello che attiene al ruolo del general manager. Quest'ultimo svolge una funzione di destinatario e elaboratore delle informazioni contabili allo stesso tempo. Infatti, in una prima fase egli con l'ausilio dei report analizza i risultati della propria struttura e prende delle decisioni, mentre in una seconda rendiconta il suo operato al management corporate.

Inoltre, uno tra gli aspetti emersi durante le delle interviste che risulta necessario sottolineare, anche con riferimento ai recenti studi in materia (Cadez e Guilding, 2008; Jorgensen e Messner, 2010; Carlson-Wall et al, 2015), riguarda quale sia il grado coinvolgimento del CFO o del financial controller nei processi aziendali tecnici e decisionali. Gli intervistati hanno spiegato come fosse sempre maggiore il loro ruolo proattivo e di coordinamento tra le diverse aree aziendali, il quale è fondato sulla loro abilità di interfacciarsi con i diversi manager di medio-livello. Tale risultato, potrebbe essere un'evidenza empirica a conferma di quanto emerso recentemente in dottrina con riferimento ad un sempre più attuale ruolo del CFO come "business partner" del CFO (Jorgensen e Messner, 2010).

Agli intervistati, nella prima parte dell'intervista veniva chiesto di elencare quali fossero le tecniche e metodologie di management accounting utilizzate, per poi approfondire nella successiva parte la finalità derivante dall'utilizzo delle stesse.

Per capire se tali tecniche potessero essere considerate come parte delle tecniche di strategic management accounting si è fatto riferimento alla classificazione di Cadez e Guilding (2008). Gli autori, hanno evidenziato cinque macro categorie all'interno delle quali vengono classificate le diverse tecniche di management accounting. Queste categorie, come visto nel capitolo 1, sono: contabilità della clientela, contabilità dei competitor, contabilità dei costi, pianificazione e misurazione integrata delle performance e infine strategic decision-making (Cadez e Guilding, 2008).

Gli intervistati hanno specificato, in sintesi, quali fossero le tecniche utilizzate all'interno delle singole aziende. Come si può evincere dalla *Tabella 3.5* gli stessi hanno fatto riferimento a specifiche, poi riclassificate in fase di analisi, al di sotto delle 5 macro categorie evidenziate a livello teorico.

In modo particolare, tutti intervistati hanno fatto riferimento all'importanza della contabilità per la clientela. Nello specifico, le tecniche a cui hanno fatto riferimento gli intervistati, sono tutte e 3 quelle individuate dagli autori, ma con una diversa frequenza di utilizzo.

Una delle tecniche è quella della "customer profitability analysis", nonché il calcolo della profittabilità del cliente o delle diverse tipologie di clientela (Ward, 1992; Zithaml, 2000). La ragione dell'utilizzo di tale tecnica potrebbe risiedere nel fatto che le diverse strutture alberghiere o i gruppi, possono avere diverse tipologie di clienti, ad esempio, il cliente business e il cliente leisure/il cliente italiano e quello straniero. La possibilità di conoscere quale delle due tipologie sia maggiormente redditiva, risulta per l'azienda fondamentale in un'ottica di decisione strategica, come quella su quali categorie sia importante orientare le campagne commerciali.

Oltre alla sopracitata tecnica, sempre all'interno di questa macro categoria, sono state evidenziate altre due tecniche collegate tra loro. Il calcolo della redditività del cliente lungo il suo ciclo di vita (Foster e Gupta, 1994), le cui ragioni di implementazione possono risiedere principalmente nel fatto che, nel settore dell'ospitalità la fidelizzazione del cliente, soprattutto all'interno della stessa catena o brand, è un elemento fondamentale per aver successo nel medio-lungo periodo. Di pari passo, la valorizzazione del cliente come asset (Foster et al., 1996; Slater e Narver, 1996) ha, per alcuni

manager, un ruolo fondamentale. La spiegazione di tale risultato potrebbe risiedere nel fatto che alcune catene internazionali sono fortemente dipendenti da target di clientela provenienti da specifici territori del mondo. Questo li porta o li dovrebbe portare a compiere una serie di iniziative volte alla fidelizzazione del cliente e quindi all'iscrizione extra-contabile delle stesse nel patrimonio aziendale.

Tabella 3.8 - Tecniche SMA adottate dalle catene. Fonte: ns elaborazione

	Categorie SMA	Tecniche utilizzate
Azienda 1	Contabilità della clientela	CPA, Life-time CPA
	Contabilità dei competitor	Competitive position monitoring
	Contabilità dei costi	Target Costing, Quality Costing
	Pian. e mis. integrata delle performance	Misurazione integrata performance, Benchmarking
	Strategic Decision Making	Strategic pricing
Azienda 2	Contabilità della clientela	CPA
	Contabilità dei costi	
Azienda 3	Contabilità della clientela	CPA
	Contabilità dei competitor	Competitive position monitoring, Competitor performance appraisal
Azienda 4	Pian. e mis. integrata delle performance	Misurazione integrata performance
Azienda 5	Contabilità dei competitor	Competitive position monitoring
	Contabilità dei costi	Attribute costing
	Pian. e mis. integrata delle performance	Pianificazione, Misurazione integrata performance
Azienda 6	Contabilità dei costi	Target Costing
Azienda 7	Contabilità della clientela	CPA
	Contabilità dei costi	Target Costing
Azienda 8	Pian. e mis. integrata delle performance	Misurazione integrata performance
Azienda 9	Contabilità della clientela	CPA
	Strategic Decision Making	Strategic pricing & costing
Azienda 10	Contabilità della clientela	CPA
	Contabilità dei competitor	Competitor performance appraisal
	Pian. e mis. integrata delle performance	Misurazione integrata performance
Azienda 11	Contabilità dei competitor	Competitor performance appraisal
	Pian. e mis. integrata delle performance	Misurazione integrata performance
Azienda 12	Contabilità della clientela	CPA
	Contabilità dei costi	Attribute costing
Azienda 13	Contabilità della clientela	CPA, Life cycle CPA, Customer as asset
	Pian. e mis. integrata delle performance	Misurazione integrata performance
Azienda 14	Contabilità della clientela	CPA
	Contabilità dei competitor	Competitor performance appraisal, Competitor position monitoring
	Pian. e mis. integrata delle performance	Misurazione integrata performance
Azienda 15	Contabilità dei costi	Quality Costing
	Contabilità dei competitor	Competitor performance appraisal, Competitor position monitoring
	Pian. e mis. integrata delle performance	Misurazione integrata performance
Azienda 16	Pian. e mis. integrata delle performance	Misurazione integrata performance
	Strategic Decision Making	Strategic pricing & costing
Azienda 17	Pian. e mis. integrata delle performance	Misurazione integrata performance, Planning
Azienda 18	Contabilità dei competitor	Competitor performance appraisal, Competitor position monitoring, Competitor cost assessment
	Contabilità dei costi	Attribute costing
	Pian. e mis. integrata delle performance	Misurazione integrata performance
Azienda 19	Contabilità dei costi	Attribute costing

Le altre tecniche evidenziate sono quelle che fanno riferimento alla contabilità dei competitor. In un settore competitivo come quello alberghiero, dove sempre maggiore è la concorrenza dovuta all'imprevista crescita del comparto extra-alberghiero, per uno Hotel e per una catena risulta fondamentale monitorare e analizzare l'ambiente esterno, in particolare i competitor. Sono state evidenziate delle tecniche riconducibili al "competitor position monitoring" (monitoraggio del posizionamento dei competitor) (Simmonds, 1986) e al "competitor performance appraisal" (Moon e Bates, 1993). Nel primo caso, l'azienda alberghiera effettua costantemente un controllo del proprio posizionamento rispetto ai competitor, sulla base di un set di indicatori. Nel secondo caso, invece, questo controllo viene fatto su dati relativi alle performance, perlopiù di tipo economico finanziarie, provenienti dai bilanci aziendali.

Nelle interviste si è riscontrato un maggiore utilizzo della prima pratica, cui ragioni possono risiedere nel fatto che gli aspetti importanti per le strutture alberghiere non sono solo quelli di natura economico-finanziaria, ma devono immancabilmente essere anche quelli di natura economico-finanziaria. I manager delle aziende intervistate si paragonano ai competitor, con la definizione di un competitive set, sotto due differenti profili: il primo relativo ai risultati economico-finanziari, acquisendo informazioni sulla performance per quanto attiene alla sola componente dei ricavi (unica disponibile) da società di consulenza esterna; mentre per la parte non economico-finanziaria, dalle informazioni presenti sui portali web, con il fine di comprendere il proprio posizionamento strategico.

Le società di consulenza possiedono e vendono dati relativi alla performance ad ogni singola hotel nella destinazione, anche con riferimento agli hotel gestiti da una catena. I gruppi alberghieri acquisiscono queste informazioni da queste società, poiché i dati economico finanziari per gli hotel di catena non sarebbero alternativamente disponibili considerato che i gruppi depositano un singolo bilancio.

Questo risultato, potrebbe trovare spiegazione nel fatto che tale analisi va integrata con un'analisi dei bilanci da parte dei team di amministrazione, finanza e controllo dei gruppi alberghieri per due principali motivi: il primo è relativo al fatto che le società che vendono i dati non hanno una buona copertura di tutte le destinazioni e il secondo che dai dati venduti non è possibile desumere la struttura dei costi.

Con riferimento a quest'ultimo aspetto, durante le interviste sono emerse applicazioni di tecniche aziendali riconducibili al attribute costing (Bromwich, 1990; Roslender e Hart, 2003), al target costing (Cooper e Slagmulder, 1999) e al quality costing (Heagy, 1991). La prima tecnica viene utilizzata dai direttori finanziari o CFO per comprendere quale sia il costo dei singoli attributi di servizio offerto (colazione, pranzo, cena, animazione, ecc.) per i quali il cliente sarebbe disposto a pagare un differente prezzo. Il target costing, collegato con la precedente tecnica, secondo gli intervistati, potrebbe rivelarsi invece utile per il management nella definizione di un costo obiettivo che si deve raggiungere, definita una redditività attesa e dato un prezzo di vendita a cui, ad esempio, un tour operator sarebbe disposto ad acquistare vuoto per pieno.

L'altra tecnica evidenziata dagli intervistati è quella del quality costing (Heagy, 1991). In relazione a quest'ultima tecnica i manager sottolineano quale sia l'importanza di sostenere preventivamente dei costi legati all'obiettivo di mantenere determinati standard di qualità. Nonostante tale tecnica possa risultare più adatta ad un'azienda di produzione che per un'azienda di servizi²⁰, la sua utilità potrebbe risiedere nel fatto che in sede di pianificazione possano essere analizzate e risolte,

²⁰ Il quality costing è una tecnica contabile che è principalmente diffusa all'interno delle aziende di produzione. Con l'ausilio della stessa il management è in grado di prevenire, rilevare e rimediare eventuali problemi dovuti alla qualità del prodotto che si intende vendere (Heagy, 1991)

prevenendo eventuali problemi futuri, alcuni aspetti legati alla qualità del servizio che si intende offrire ad un cliente (cambio degli arredi delle stanze, ristrutturazioni aree hotel nelle quali si sono evidenziate delle criticità).

Uno dei risultati emersi è altresì quello relativo alla pianificazione e alla misurazione integrata delle performance. Infatti, con riferimento a questo aspetto l'80% degli intervistati ha dichiarato esplicitamente di effettuare delle valutazioni con l'ausilio di schede di valutazione bilanciate, che integrino risultati economico finanziari e non. L'azienda 14 ha implementato la Balanced Scorecard (Kaplan e Norton, 1992;1996) come tecnica per la misurazione delle performance. Tale strumento viene utilizzato sia a livello di singola unità operativa sia in maniera aggregata a livello centrale. L'utilizzo di un sistema di misurazione integrato delle performance nasce dall'esigenza di poter monitorare aspetti economico finanziari (RevPar, GOPPAR, food cost) in maniera congiunta alla soddisfazione del cliente. Di fatto, il management di ogni singola struttura deve poter prender decisioni sulla base di tutti i parametri di cui è a disposizione. Ad esempio, la decisione di aumentare il costo pasto e la conseguente variazione dello stesso, può essere giustificato, secondo gli intervistati, da un aumento di soddisfazione del cliente.

[...] valutiamo in maniera integrata due importanti aspetti [...] il primo è il costo pasto, il secondo la soddisfazione del cliente per il servizio ristorazione [...] se constatiamo che ad un basso costo pasto corrisponda una bassa soddisfazione del cliente, aumenteremo le risorse per il food & beverage in modo tale da aumentare la soddisfazione

Profilo 7 (CEO) – Azienda 5

Infine, vi è anche evidenza con riferimento a delle tecniche classificate come di "strategic decision making". Tra queste vi sono lo strategic pricing (Rickwood et al, 1990) e lo strategic costing (Shank, 1996). L'utilizzo della prima delle due rispecchia quella che è l'attività pianificata in sede di programmazione strategica ed attuata a livello di ufficio revenue. Il management, su suggerimento dell'ufficio revenue definisce quindi, secondo quelli che sono gli obiettivi strategici, i flussi di ricavi che si aspetta, in uno specifico arco temporale, dalle strutture che gestisce. Allo stesso modo, tutte le analisi volte sulla struttura dei costi conseguenti, sono da considerare fondamentali per il raggiungimento di determinati standard di redditività.

3.2.5 Il ruolo del controllo di gestione

Con riferimento alla fase delle sul ruolo del controllo di gestione e alle sue finalità nelle diverse aziende, dalle analisi sono emersi tre principali aspetti. Il primo è quello relativo alla finalità strategica delle tecniche che sono implementate nel sistema di controllo di gestione aziendale; il secondo è relativo all'utilizzo del controllo di gestione come controllo strategico; infine il terzo come meccanismo di rendicontazione da parte dei manager o accountability.

3.2.5.1 La finalità strategica del controllo di gestione

Il primo aspetto emerso dalle interviste sulle finalità/ragioni strategiche che portano aziende come quelle a cui fanno riferimento i profili intervistati, a organizzare e disegnare processi e sistemi di controllo con l'ausilio di tecniche di management accounting aventi finalità strategica. Le stesse possono essere considerate come strategiche (SMA) secondo la definizione di Cadez e Guilding (2008), se sono presenti due aspetti: l'orientamento verso il futuro e verso l'esterno delle tecniche utilizzate.

L'analisi delle interviste ha dato evidenza di quale sia la considerazione da parte dei top manager sia di gruppi alberghieri operanti sia in Italia che nel resto del mondo, su quella che è la finalità strategica delle tecniche di management accounting e del sistema controllo di gestione aziendale.

Nello specifico, una parte degli intervistati ha definito in modo esplicito la finalità strategica, facendo riferimento all'importanza per l'andamento futuro dall'azienda e per la sempre nuova necessità di affrontare le sfide che un ambiente esterno sempre più competitivo gli pone di fronte.

Sul totale degli intervistati, l'80% dei partecipanti ha evidenziato che vi fosse una finalità strategica; di questi il 37% ha fatto riferimento all'utilità futura delle informazioni prodotte, alludendo ad una finalità strategica. Il 35% ha fatto riferimento all'importanza dell'ambiente esterno come parte integrante di quegli aspetti che debbano essere analizzati per far andare bene l'azienda nel futuro e infine il 17% ha fatto riferimento all'importanza del monitoraggio dell'ambiente esterno, per le decisioni giornaliere aziendali.

Nelle 3 aziende nelle quali si è avuta la possibilità di intervistare i profili che ricoprono la carica di CEO e quella di CFO, si è potuto constatare come entrambi i profili condividessero la stessa posizione in merito alla finalità strategica del sistema di controllo di gestione aziendale.

3.2.5.1(A) L'orientamento futuro

Dall'analisi delle interviste è emerso come il controllo di gestione, per gli intervistati sia necessario (o abbia una finalità di questo tipo) per supportare il management nelle decisioni aziendali di medio/lungo periodo dell'azienda.

“Tutto il sistema di controllo di gestione, nella nostra azienda [...] è finalizzato a produrre informazioni che facciano andare bene l'azienda nel futuro.”

Profilo 1 (CEO) – Azienda 1

In relazione con controllo di gestione, alcuni intervistati hanno spiegato che l'utilizzo dello stesso fosse collegato alla ricerca della massimizzazione del risultato futuro. Questo obiettivo, inteso come elemento chiave della strategia, può essere raggiunto, a loro avviso, prendendo delle decisioni di medio lungo termine con l'ausilio delle diverse tecniche contabili. Il controllo di gestione è quindi definito strategico, se, grazie alle informazioni prodotte dagli strumenti/tecniche che lo compongono, il management può prendere decisioni riguardanti la strategia futura aziendale.

Il controllo di gestione ha per noi un aspetto strategico [...] solo grazie alle informazioni che vengono prodotte da questo tipo di sistemi si possono prendere delle decisioni di lungo termine sulla strategia futura.

Profilo 4 (CEO) - Azienda 3

Importantissimo è il ruolo strategico di questi strumenti, come è importante il ruolo di controllo, ma non solo un puro ruolo di controllo per capire cosa fanno i direttori, ma anche per stimolarli ad andare bene e supportarli per prendere le decisioni future.

Profilo 17 (Head of operations) - Azienda 15²¹

Le decisioni che possono essere prese con riferimento alle strategie future possono riguardare lo sviluppo di nuovi brand, lo sviluppo di nuove strutture, il miglioramento nella gestione delle strutture già in possesso e quindi riguardanti delle azioni correttive da porre in essere per nell'operatività delle stesse.

[...] le informazioni prodotte dal controllo di gestione a me servono per prendere decisioni di lungo termine, come lo sviluppo delle nostre strutture, l'acquisizione di nuove etc. [...]

Profilo 19 (CFO) - Azienda 17

Il nostro controllo di gestione potrebbe essere in un certo senso definito con finalità strategica [...] Analizzare ciò che abbiamo fatto, vedere cosa abbiamo fatto bene, cosa abbiamo fatto male in modo tale da prendere delle decisioni riguardanti la futura strategia della nostra azienda.

Profilo 20 (CEO) - Azienda 18

3.2.5.2(B) L'orientamento verso l'esterno

L'altro aspetto evidenziato da una parte degli intervistati, il quale identifica sia le tecniche utilizzate che il sistema di controllo di gestione ad essere definito come strategico è quello legato all'orientamento verso l'esterno. Quest'ultimo è inteso come l'ambiente di riferimento in cui opera l'azienda, che necessita secondo gli intervistati, di un attento monitoraggio. Per configurare una tecnica di management accounting come strategica, è necessario per gli intervistati passare da una logica volta solo ad analizzare i processi interni ad una logica che tenga conto di tutto quello che accade attorno all'azienda.

[...] ho la mia strategia [...] misuro il perseguimento della stessa e devo orientare il mio sistema di controllo di gestione per vedere anche cosa sta succedendo all'esterno

Profilo 2 (CFO) - Azienda 1

La strategia è tutto per noi, se non ci muoviamo strategicamente in un contesto così competitivo rischiamo di essere tagliati fuori dal mercato, compreso quello dei tour operator. [...] Non essere aperti verso l'esterno l'ambiente, da chiunque esso sia costituito (clienti finali, tour operator, passanti ecc.) ci permette di incanalare informazioni per migliorare giorno dopo giorno.

Profilo 11 (CFO) - Azienda 9

È stato altresì evidenziato come fosse importante avere contemporaneamente l'orientamento verso il futuro e l'esterno, distinguendo però due differenti approcci, uno futuro-esterno e l'altro esterno-futuro.

²¹ Con riferimento all'orientamento futuro di tali tecniche gli intervistati hanno fatto riferimento, ad esempio:

Profilo 2 (CFO) - Azienda 1: "[...] più che importante che come sistema di controllo a se stante, tali strumenti sono importanti per massimizzazione del risultato futuro."

Profilo 5 (CFO/Head of operations) - Azienda 3: "Prevalentemente la funzione del controllo di gestione è quella di controllare ciò che viene fatto, per sua natura [...] in un utilizzo "furbo", diciamo accurato e prospettico diventa sicuramente strategico [...] E' dal monitoraggio che devono partire le strategie future."

Profilo 12 (CFO) - Azienda 10: " Il controllo di gestione per un'azienda mondiale come la nostra, ha principalmente due funzioni: [...] la prima capire come stiamo andando con le nostre attività, il perseguimento della strategia, per tutto il mondo e la seconda capire come potremo continuare a migliorarci per mantenere nel tempo nostra reputazione e livello di servizio offerto [...]"

Nel primo caso, utilizzare il controllo di gestione per definire future azioni strategiche implica l'utilizzo di un set di informazioni o dati che non riguardino solamente aspetti interni all'azienda (per esempio: processi di gestione delle stanze, gestione della ristorazione) ma anche aspetti esterni come: l'attenzione del cliente verso tali servizi ed il suo grado di soddisfazione, i concorrenti nel mercato in cui si vuole entrare.

Uno degli scopi del controllo di gestione è quello strategico e riguarda in modo particolare lo sviluppo. Prima di procedere con una affiliazione studiamo quello che è il mercato dove si vorrebbe aprire un nuovo hotel, chi sono i competitor e quali performance ottengono

Profilo 6 (CEO) – Azienda 4

[...] analizzare diversi aspetti come: le nostre performance economico finanziarie, l'andamento dei competitor, soddisfazione della clientela, rendimento della clientela è fondamentale per definire nel futuro tutte le strategie che vogliamo porre in essere per migliorarci [...] per questo utilizziamo non solo delle informazioni provenienti dai nostri sistemi interni, ma anche quelle provenienti dall'esterno come i portali web e tutta la componente social.

Profilo 9 (CEO) - Azienda 7

Nel secondo caso, l'utilizzo da parte dei manager di tecniche che produrranno informazioni sull'ambiente di riferimento, gli permetterà di comprendere come andrà nel breve/medio termine la propria azienda. A loro avviso, vedere quello che mi sta attorno è la base essenziale per definire quelle che saranno nell'immediato e nel futuro le scelte o piani strategici.

“Sono utili per capire cosa voglia l'ospite, guardando non solo ai nostri processi interni, ma dall'esterno [...] se ci si dota di un buon sistema di elaborazione dei dati si possono desumere questo tipo di informazioni, oramai divenute più che fondamentali strategicamente [...]

Profilo 7 (CEO) - Azienda 5²²

“Sotto il profilo di utilità strategica del controllo di gestione è invece importante il monitoraggio dei competitor [...] Non solo abbiamo informazioni strategiche per capire come potremo andare negli anni futuri [...] potremo agire operativamente e strategicamente sulla base di queste informazioni”

Profilo 10 (CEO) - Azienda 8

Infine, con riferimento all'andamento futuro dell'azienda ed in combinazione o meno con l'aspetto che concerne all'analisi dell'ambiente esterno, sono stati evidenziati alcuni propositi da parte dei manager in relazione a quello che si aspettano da un controllo di gestione in ottica strategica (Bergamin, 1991) come quello da loro implementato.

- Supporto per le decisioni di lungo termine sul futuro dell'azienda gestita oggi
- Supporto per i piani di sviluppo, quindi l'apertura di nuove strutture
- Ricerca della massimizzazione del risultato futuro aziendale

²² Con riferimento all'orientamento all'esterno di tali tecniche gli intervistati hanno fatto riferimento, ad esempio:

Profilo 8 (CEO) - Azienda 6: “Strategicamente il controllo della web reputation e della soddisfazione dei clienti è molto importante, praticamente questo ti permette di ricevere dei premi e quindi di diversificarti dagli altri e venderti come eccellenza all'interno del mercato Italiano [...] Nel lungo periodo questo ti permette di praticare dei prezzi, che altrimenti non potremo essere in grado di praticare [...] tratta di un unico cerchio che ti permette di mantenere la marginalità nel lungo periodo”

Profilo 13 (CFO) – Azienda 11: “[...] l'abbondanza di informazioni che possono essere raccolte dall'esterno (portali web, social media), catalogate e poi elaborate sono fondamentali per capire quelli che saranno i nostri posizionamenti futuri [...] avere una brand reputation buona, permetterà rispetto ai competitor, di avere migliori flussi finanziari negli anni futuri.”

Profilo 21 (CFO) - Azienda 18: “Allo stesso tempo, il controllo di gestione è utile per integrare tutte le informazioni (interne ed esterne) raccolte [...] poi confrontate con i competitive set permettono di definire le nostre linee strategiche di gruppo.”

Tali risultati possono integrare, con riferimento all'utilizzo del management accounting, quelli già ottenuti da Collier e Gregory (1995) e allo stesso tempo aiutano a comprendere cosa nella pratica possa essere inteso come "aspetto strategico" per la classificazione di una tecnica di management accounting come strategica (Nixon e Burns, 2012)

3.2.5.2 Il ruolo del controllo strategico

Durante le interviste i CEO e CFO hanno evidenziato una delle ragioni per le quali viene utilizzato un sistema di controllo direzionale nei processi aziendale.

In sintesi, facendo riferimento ad una singola unità operativa (singola unità alberghiera) gli intervistati gli hanno attribuito un ruolo di processo di controllo sul perseguimento della strategia aziendale. La verifica sul perseguimento della stessa viene fatto su tutti gli elementi che la compongono: le direttive strategiche, gli obiettivi strategici, le azioni strategiche (Lorange, 1977). Per quanto concerne le direttive e gli obiettivi strategici, nella prassi, dovrebbe essere continuamente fatto anche un ragionamento di validità della strategia implementata (Mintzberg, 1994; Veen-Dirks e Wijn, 2002). La stessa è da intendersi come la verifica dell'attualità di quanto proposto in sede di progettazione strategica, rispetto a quello che accade in mercati mutevoli e competitivi come quello dell'ospitalità.

Per tali motivi, i manager intervistati hanno sottolineato durante le interviste l'importanza del continuo monitoraggio dei piani strategici aziendali e nella loro declinazione in obiettivi.

"Valutiamo quello che è il perseguimento della strategia aziendale, monitorando quello che è il raggiungimento delle performance economico finanziarie e non economico finanziarie."

Profilo 1 (CEO) - Azienda 1

"Tutto il sistema di controllo di gestione, sviluppato in questi ultimi anni, ha per noi una natura strategica [...] infatti, si costituisce da quella serie di strumenti tramite i quali noi trasformiamo la strategia in numeri e ne monitoriamo il suo perseguimento [...]"

Profilo 12 (CFO) - Azienda 10

Oltre l'aspetto del monitoraggio, durante le interviste, è emersa la forte importanza delle azioni correttive (sia nel breve periodo che nel medio). Tali azioni, specie nelle strutture stagionali, devono essere poste in essere nell'immediato, considerato che il periodo nel quale si concentrano le attività operative di business è veramente ridotto.

Dobbiamo verificare che le azioni strategiche aziendali proposte siano implementate [...] In modo particolare non dobbiamo fermarci a capire che c'è un problema da risolvere solamente o se stiamo perseguendo i nostri obiettivi strategici [...] ma anche come nel futuro potremo massimizzare, tramite delle azioni strategiche, i nostri risultati economici aziendali.

Profilo 2 (CFO) - Azienda 1²³

[...] Controllo che si stia perseguendo la strategia [...] ad esempio uno dei nostri obiettivi strategici è mettere al centro il cliente nelle nostre strutture [...] lo facciamo con una serie di iniziative che vanno dal potenziamento del food fino all'animazione [...] Se ci accorgiamo, sotto il profilo della soddisfazione del cliente non sta andando bene, vuol dire che non stiamo centrando il nostro obiettivo strategico e quindi dobbiamo correggerci.

Profilo 7 (CEO) - Azienda 5

A livello corporate [...] ha un duplice scopo. Il primo è quello di controllo strategico, quindi comprendere se si sta perseguendo nel modo corretto la strategia o meno. Questo ci permette di prendere delle azioni correttive e ancora di più ci fornisce la base per i nuovi piani strategici aziendali [...]

Profilo 14 (CEO) - Azienda 12

Due dei manager intervistati hanno fatto specifico riferimento al controllo degli obiettivi strategici e delle iniziative poste in essere per il raggiungimento degli stessi.

Noi utilizziamo queste informazioni per agire su entrambi i fronti (controllo e strategia). [...] Se parliamo di fatturato e di ricavi, per vedere se le strategie che abbiamo messo in atto, condivise con i direttori, stanno dando i frutti che speravamo e quella che sia la qualità del frutto.

Profilo 9 (CEO) - Azienda 7

[...] il sistema di controllo ci permette, di monitorare il perseguimento degli obiettivi e quindi della strategia e studiare quelle che possono essere delle correzioni [...]

Profilo 16 (CFO) - Azienda 14

Uno degli aspetti emersi, identificato già in letteratura, è quello del controllo strategico, nonché la verifica sull'implementazione della strategia e dei derivanti piani strategici, nel perseguimento degli obiettivi strategici aziendali (Simons, 1991;1994; Ittner e Larcker, 1997; Pearce, 2000).

I sistemi di controllo di gestione devono risultare utili per verificare come l'azienda stia proseguendo il percorso strategico individuato dal top management e se le iniziative prefissate siano state poste in essere o meno, dunque che la strategia sia ancora valida, portando quindi ai risultati programmati.

23 Con riferimento alla finalità del controllo strategico gli intervistati hanno fatto riferimento, ad esempio:

Profilo 3 (CEO) - Azienda 2: Se penso alla strategia della catena, ha un'importanza non indifferente. Capire come stiamo andando oggi rispetto ai nostri piani e porre azioni correttive domani [...]

Profilo 4 (CEO) - Azienda 3: [...] non hanno solo una finalità strategica, ma anche controllare che ciò che si è formalizzato nei piani [...] controllo se sto seguendo le mie linee guida strategiche e se lo sto facendo nel modo corretto [...] se così fosse, va tutto bene, se così non fosse però procediamo subito con delle azioni correttive.

Profilo 8 (CEO) - Azienda 6: “[...] Quali possono essere dei disallineamenti con le nostre azioni strategiche e porre in essere delle azioni correttive.”

Profilo 16 (CFO) - Azienda 14: “[...] il sistema di controllo ci permette, di monitorare il perseguimento degli obiettivi e quindi della strategia e studiare quelle che possono essere delle correzioni [...]

Il processo di controllo strategico, si articola in diverse fasi (Ittner e Larcker, 1997) e a livello di business unit può essere ricondotto a due funzioni principali (Govindarajan, 1990) tra cui:

- verificare in modo continuativo e sistematico la sostenibilità degli obiettivi competitivi e l'efficacia delle scelte strategiche
- verificare in modo continuativo il grado di realizzazione delle azioni strategiche programmate
- verificare in modo continuativo la qualità degli obiettivi strategici definiti e le scelte da parte dei manager ai diversi livelli organizzativi

3.2.6 Gli aspetti legati all'accountability o rendicontazione da parte dei general manager

Come illustrato in precedenza i gruppi alberghieri o catene sono organizzati con una sede centrale, nella quale vengono svolti solitamente sia processi di commercializzazione che quelli amministrativi e di controllo delle singole strutture alberghiere/property su tutto il territorio italiano.

A livello centrale sono presenti nella prassi figure che si occupano delle operations (tutta la gestione dei processi interni negli hotel) del sales e marketing (le iniziative di promozione e di vendita, compreso il lato revenue) e dello sviluppo della catena o del marchio.

Allo stesso tempo, a livello di ogni singola business unit, sono presenti delle figure di riferimento per singola struttura, che prendono il nome di direttori o general manager. Questi ultimi a seconda dell'impostazione manageriale data dalla parte corporate sono addetti alla gestione della struttura (hotel, resort, ecc). Nonostante la commercializzazione e quindi la vendita venga fatta a livello di sede centrale, i general manager/direttori hanno l'importante compito di gestire, ad esempio, tutta la componente di costi che non può essere gestita a livello centrale (Harris e Monigello, 2006).

Ne consegue l'esigenza, per la sede centrale, di monitorare l'operato dei manager a livello property con degli indicatori che possono essere sia economico-finanziari che non. Si tratta di alcuni indicatori di sintesi, differenti da quelli su cui il manager delle unità operativa prende le sue decisioni di gestione, che invece sono più analitiche.

Durante le interviste è emerso da parte degli intervistati che vi fosse una finalità della "rendicontazione del proprio operato" (Roberts e Scapens, 1985) da parte dei general manager. Tale fenomeno in questa tipologia di industria potrebbe trovare giustificazione alla luce di due aspetti. Il primo, discende dal fatto che i manager gestiscono il patrimonio più importante per questo tipo di aziende, è costituito dal cliente finale. In secondo luogo, i manager hanno il controllo e quindi gestiscono un altro elemento del patrimonio aziendale: le strutture immobiliari – alberghi che possono essere di proprietà del gruppo o in gestione con contratti pluriennali. Gli stessi devono infatti salvaguardare la salute degli immobili e valorizzarla, richiedendo degli interventi di rifacimento, ristrutturazione o manutenzione.

Quasi la totalità degli intervistati ha spiegato come una delle finalità dell'implementazione di un sistema di controllo direzionale con finalità strategica fosse anche quella di monitorare e valutare l'operato dei propri general manager/direttori.

L'operato dei direttori viene controllato da noi, in modo tale da capire come si stiano comportando. Le strutture che gestiscono sono di nostra proprietà, quindi devono rispondere a noi. Noi li valutiamo su determinati indicatori [...]

Profilo 4 (CEO) - Azienda 3²⁴

²⁴ Con riferimento alla finalità di rendicontazione dell'operato gli intervistati hanno fatto riferimento, ad esempio:

Tutti gli hotel rendicontano a noi il loro operato sulla base delle informazioni che noi chiediamo [...] Sulla base di queste informazioni, che ci pervengono con una tempestività almeno mensile, noi provvediamo a supportarli se necessario e a suggerire delle azioni strategiche a porre in atto [...]

Profilo 6 (CEO) - Azienda 4

[...] il profilo del controllo, possiamo capire come stanno andando le nostre singole strutture, come stanno operando i nostri dipendenti[...]

Profilo 8 (CEO) - Azienda 6²⁵

Il controllo sull'operato dei general manager per noi è fondamentale [...] Al contrario delle grandi catene non utilizziamo però solo dati di sintesi, ma anche analitici. [...] Noi siamo tenuti a controllare se il general manager sta rispettando ciò che il nostro brand propone al cliente.

Profilo 19 (CFO) - Azienda 17

Controllare che tutto quello che ci proponiamo ad inizio anno sia seguito, con un'attenta rendicontazione dell'operato del manager [...] Facendoci capire quali manager siano andati bene e quali no [...]

Profilo 21 (CFO) - Azienda 18

Oltre una rendicontazione sugli indicatori di sintesi di natura economico-finanziaria, in un settore come quello dell'ospitalità è necessario, intesa in un'ottica di riferimento di lungo periodo, far riferimento ad indicatori anche di natura non economico-finanziaria.

“Gli stessi devono renderci conto, con delle si auspica buone performance, secondo quelli che sono dei KPI economico finanziari e non economico finanziari e dei conseguimenti obiettivi sugli stessi [...] Noi vogliamo che ottengano determinati risultati. Sotto questo aspetto si tratta di un importante strumento di rendicontazione.”

Profilo 18 (CFO) - Azienda 16

“Il direttore fa riferimento al direttore generale. [...] Sia la proprietà sia tutto il management a livello corporate settimanalmente cercano di passare nelle strutture per controllare l'operato dei direttori [...]”

Profilo 7 (CEO) - Azienda 5

“Con il nostro sistema di controllo di gestione, riusciamo a monitorare tutti gli aspetti (qualità – rendimenti) e quindi l'operato di ogni singolo direttore che rende il conto a noi di quanto fatto”

Profilo 11 (CFO) - Azienda 9

Per quanto concerne due profili, facenti riferimento a due differenti aziende si è evidenziato un duplice sistema di rendicontazione. Di fatto, vista la presenza di un fondo di investimento non solo i general manager direttori devono render conto di quello fatto al top management della parte corporate, ma anche gli stessi devono rendere conto, con una set di indicatori di sintesi sia di natura economico sia non economico-finanziaria, agli azionisti.

²⁵**Profilo 12 (CFO) - Azienda 10A** livello corporate con i nostri direttori operativi e a cascata con i general manager degli hotel controlliamo come gli stessi stanno operando. [...] Se i parametri e i budget vengono rispettati, che non vi siano degli scostamenti e che tutto quanto stia andando modo corretto.

Profilo 15 (CFO) - Azienda 13[...] alcuni aspetti che invece riguardano il controllo, in modo particolare relativi al comprendere come le nostre singole strutture lavorino e di conseguenza come il team di ogni singola struttura stia preformando in ogni singola fattispecie di business [...]

Profilo 16 (CFO) - Azienda 14 Il controllo di gestione è anche vero e proprio controllo [...] non solo una funzione che permette di dare indirizzo, una tattica, una strategia. [...] Permette anche di avere un controllo non solo su quelle che sono le dinamiche dell'azienda, ma anche sulle dinamiche dei soggetti che hanno una responsabilità sui risultati.

Profilo 20 (CEO) - Azienda 18 Penso che le funzioni del controllo di gestione siano utili nel breve termine (ogni 15 gg/mensile) a livello corporate, solo per aver conto di come stanno lavorando i direttori.

[...] a livello di reportistica interna, essendo partecipati da un fondo [...] utilizziamo per rendicontare dai dati di natura economico-finanziaria [...] l'unico caso nel quale ci interfacciamo con il CDA utilizzano misure come la soddisfazione del cliente o la reputazione web è per giustificare eventuali scelte di investimento.

Profilo 13 (CFO) - Azienda 11

Sotto il profilo del controllo, per me è lo strumento base. Nel nostro caso il collegamento di rendicontazione, con le informazioni provenienti dal sistema di controllo è bilaterale. I direttori rendicontano al management [...] mentre il management rendiconta al fondo di investimento.

[...] Guardiamo che il lavoro dei direttori e dell'albergo dia soddisfazione agli azionisti, ai clienti (in primis) e a chi ci lavora.

Profilo 22 (CEO) - Azienda 19

Questo concetto di rendicontazione da parte di un soggetto è riconducibile a quello di accountability e alle sue relazioni con il sistema contabile di riferimento (Roberts e Scapens, 1985). Il sistema contabile è nella prassi un sistema volto a trasformare i dati raccolti dalle operazioni di gestione in informazioni economico-finanziarie (Roberts e Scapens, 1985) e non economico finanziarie, ruolo ricoperto in questo caso dal controllo di gestione o direzionale. I dati raccolti, sintetizzati ad esempio nella forma di indicatori, sono l'elemento su cui i soggetti all'interno dell'azienda sono valutati. Avere quindi un buon sistema contabile permette al top management di monitorare l'operato dei diversi manager, nelle diverse unità di business. Il legame tra sistema contabile e accountability è stato analizzato da Ahrens e Chapman (2002) con riferimento al settore della ristorazione. Gli autori hanno evidenziato come i manager di alto livello fossero i primi proponenti di un sistema contabile accurato, utile per comprendere l'operato dei manager a loro sottoposti. Coerentemente con quanto già evidenziato dalla letteratura in altri settori, quest'aspetto emerge anche per quanto riguarda gli hotel. Al contrario degli altri studi emerge sia la consapevolezza da parte del top management sulla capacità di alcuni general manager poter agire sugli indicatori economico-finanziari su cui avviene il monitoraggio e sia l'inserimento di una componente strategica (la reputazione dell'hotel) come elemento fondamentale di rendicontazione.

CAPITOLO 4 - L'UTILIZZO DELLO STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING A LIVELLO DI SINGOLA BUSINESS UNIT

4.1 Framework teorico e gap in dottrina che si intende colmare

4.2 Lo sviluppo delle ipotesi

4.3 Procedura e metodo

4.4 Le misure utilizzate

4.5 I Risultati – Il modello di equazioni strutturali

L'obiettivo del presente capitolo è quello di comprendere, in prima istanza, quale sia l'utilizzo dello Strategic Management Accounting da parte dei general manager degli hotel presenti sul territorio italiano. Inoltre, si vuole esplorare quali siano le caratteristiche aziendali contingenti - la dimensione, la struttura di proprietà e controllo e le caratteristiche del general manager - che influenzino l'adozione di tali tecniche. In ultima istanza, si è cercato di comprendere se l'utilizzo delle tecniche SMA possa avere un'influenza sulla performance aziendale, sia di tipo economico-finanziaria che non economico-finanziaria.

Per tali ragioni, si è preceduto con la somministrazione di un questionario indirizzato ai general manager in ruolo presso gli hotel presenti nel territorio Italiano. Le informazioni raccolte attraverso il questionario sono state integrate con dati raccolti dalle principali piattaforme web del settore (Tripadvisor, Booking.com e Expedia), al fine di raccogliere informazioni relative alla customer performance e ai bilanci delle aziende con riferimento alla performance economico-finanziaria.

4.1 Framework teorico e gap della dottrina che si intende colmare

Come evidenziato nei precedenti capitoli, nel recente passato molti autori si sono concentrati sullo SMA (Cadez e Gulding 2008; Carlsson-Wall et al., 2015; Cinquini e Tenucci, 2010; Coad, 1996; Nyamori et al., 2001; Roslender e Hart, 2003; Tomkins e Carr, 1996). Un'analisi della letteratura evidenzia due principali prospettive di indagine. La prima definisce lo SMA come un insieme di tecniche contabili orientate al lungo periodo e quindi utili per monitorare il perseguimento della strategia aziendale. La seconda, invece, si concentra sul coinvolgimento della figura del controller o del contabile nel processo di decision making strategico (Cadez e Gulding, 2008). Si evidenzia, quindi, come il soggetto preposto alla contabilità direzionale debba, al fine di essere coinvolto nel processo decisionale strategico, essere in grado di integrare le proprie competenze contabili a quelle di gestione delle risorse umane, della clientela e dei processi aziendali (Chenhall, 2008).

Con riferimento alla prima prospettiva, Guilding et al. (2000) hanno definito alcuni criteri per identificare quali strumenti di controllo di gestione (management accounting) possano considerarsi come "strategiche". In modo particolare, hanno evidenziato come buona parte delle tecniche con un arco temporale di riferimento annuale, fossero orientate principalmente al passato. Questo orientamento viene definito "non-strategico" (Cadez e Gulding 2008). Viceversa, per orientamento strategico deve intendersi un orientamento aziendale che tenga conto non solo dell'ambiente interno in un'ottica di lungo termine, ma anche dell'ambiente esterno e dei principali portatori di interesse aziendali (Andrews, 1987; Coda, 1988; Hunger e Wheelen, 1996; Mintzberg, 1987; Mintzberg, Quinn, e Voyer, 1995; Porter, 1985; 1996).

Dal punto di vista degli strumenti, la letteratura individua non soltanto strumenti tradizionali “riletti” in prospettiva strategica (tra cui la contabilità dei costi, il benchmarking, la valutazione del brand) ma anche nuove tecniche come la cosiddetta competitor accounting e la customer accounting che consistono, rispettivamente, nell’analizzare e monitorare la struttura di costo e la performance dei concorrenti e nel quantificare il valore estraibile da ciascuna tipologia di clientela (Cadez e Goulding, 2008).

A fronte di una tale ricchezza di strumentazioni è necessario comprendere se ed a quali condizioni esse siano effettivamente utilizzate dalle aziende, nonché quali impatti ne derivino sulle performance aziendali. Ciò in quanto le caratteristiche hanno, come noto, un impatto sulla struttura e l’utilizzo dei sistemi di controllo direzionale. L’idea di base dell’approccio denominato “contingency o contingente” è che buone performance dell’azienda non siano solo frutto dell’applicazione dei principi universali di management aziendale, ma anche dell’adattamento della struttura e dei processi organizzativi a diverse variabili contingenti (Otley, 1980; Chapman, 1997; Ryan, 2002). Con riferimento a tali variabili contingenti, ad esempio, gli studiosi di queste tematiche hanno evidenziato come l’ambiente di riferimento e le sue caratteristiche come il livello di competitività, di incertezza e ostilità (Chenhall, 2007), la strategia aziendale (Porter, 1980;1985; Langfield-Smith, 1997, Cadez e Guilding, 2008; Malmi e Brown, 2008; Ferreira e Otley, 2009; Klassen 2014 Cinquini e Tenucci, 2010), la cultura organizzativa (Hofstede, 1980;2010; Fisher, 1995;), le relazioni inter-organizzative (Carlson-wall et al, 2015), possano influenzare l’adozione e struttura di strumenti di SMA.

In questo dibattito, vi sono aspetti non adeguatamente considerati dalla letteratura e meritevoli di approfondimento. In primis, un elemento limitatamente considerato nelle analisi sull’adozione e diffusione degli SMA è la corporate governance, in termini di assetto proprietario e composizione del management. Tale gap in letteratura emerge, poiché vi dovrebbe essere potenziale impatto della corporate governance nel favorire la trasparenza informativa, a beneficio della programmazione e controllo manageriale (Bhimani, 2009). Conseguentemente se, ed in che misura, una diversa caratterizzazione degli assetti proprietari possa influenzare la scelta e grado di utilizzo degli strumenti di SMA.

Più in generale, differenze nella struttura proprietaria possono incidere sull’orientamento temporale di riferimento dei soggetti utilizzatori degli strumenti di SMA. Ad esempio, gli operatori (brand di catena o tour operators) basano la propria strategia sulla reputazione del marchio (DeRoos e Wiseheart, 2016) avendo un orientamento temporale di lungo termine che si propone di enfatizzare le relazioni con i clienti, di contro i proprietari si focalizzano sul breve termine con l’obiettivo di ottenere un rapido e congruo ritorno sull’investimento (Hodari et al. 2017; 2018).

Per quanto concerne, invece, il ruolo dei general manager, gli stessi saranno tenuti a rendicontare il proprio operato nei confronti dei responsabili a livello corporate, siano essi amministratori e/o soci proprietari. Oltre agli assetti proprietari, un’altra variabile chiave di governance è legata alle competenze e alle caratteristiche dei general manager. Le competenze che è necessario analizzare, non devono limitarsi però al possesso di determinate qualifiche, ma dipendono anche da aspetti più difficilmente misurabili, quali la conoscenza del settore e il know-how professionale e la capacità di relazionarsi con l’ambiente interno e esterno (Johnson et al., 2013).

La dottrina, fino a questo momento, si è focalizzata sui legami tra assetti proprietari ed informazione esterna d’impresa (es: Whittington, 1993; DeZoort e Salterio, 2001; Bushman et al, 2004; Allegrini e Greco, 2013), tuttavia non ha approfondito i legami esistenti tra le caratteristiche di corporate governance, a cominciare dalla proprietà aziendale, e l’uso interno delle informazioni contabili.

Inoltre, quali siano gli effetti degli strumenti SMA sulla performance aziendale rimane un tema interessante, ove è possibile contribuire in molteplici prospettive (Cadez e Guilding, 2008;2012, Amanollah et al, 2017). Da un lato, infatti, la grande parte degli studi precedenti si sono concentrati sugli effetti degli strumenti di SMA sulla sola performance economico-finanziaria, tralasciando dimensioni di performance alternative (per un'eccezione Cadez e Guilding 2008), dall'altro, da un punto di vista metodologico, anche gli studi che considerano dimensioni di performance non economico-finanziarie utilizzano misure auto-dichiarate dalle stesse aziende, circostanza che indebolisce la validità dei risultati (Cadez e Guilding, 2008; Cinquini e Tenucci, 2010; Amanollah et al 2017; Turner et al, 2017).

Uno dei contesti competitivi più adatti per indagare le determinanti dell'utilizzo e gli effetti degli strumenti di SMA sulla performance è quello dell'ospitalità alberghiera. Il settore alberghiero è considerato, come spigato nel Capitolo 2 parte del settore delle aziende di servizi (Dittman et al 2008, Jonson e Atkinson, 2009).

In un'azienda di servizi sono presenti complessità organizzative che possono minare il successo competitivo e la produzione del servizio. In modo particolare, le imprese di servizi differiscono da quelle manifatturiere per degli importanti aspetti (Lovelock, 1992). Si può desumere come la combinazione di questi aspetti generi la necessità di porre l'enfasi su specifiche tecniche di management accounting differenti da quelle delle imprese manifatturiere.

Kotas (1999), oltre ad aver evidenziato come gli hotel, al contrario di altre aziende, siano market-oriented e non cost-oriented, ha identificato diversi fattori che determinano l'orientamento di business delle aziende albergo: la struttura dei costi, la struttura finanziaria, la competitività del mercato di riferimento, la natura "prodotto" hotel e l'intensità del capitale. Per sopravvivere in un contesto organizzativo interno complesso e sempre più competitivo dove è maggiore la percezione da parte del manager sugli futuri sviluppi dell'ambiente di riferimento, l'azienda dovrebbero fare ricorso agli strumenti di management accounting; (Bromwich, 1999; Chapman e Sharma, 2002) ancor di più di quelli con una finalità "strategica" (Cadez e Guilding ,2008; Cinquini e Tenucci, 2010; McManus, 2013).

Gli assetti proprietari degli Hotel possono essere molto differenziati (Dittman et. al, 2009), contemplandosi in hotel indipendenti ed hotel di catena. All'interno degli hotel indipendenti si possono distinguere hotel a gestione familiare e non-familiare (ove il management è composto da professionisti esterni), mentre per gli hotel di gruppo e di catena i principali modelli di business sono: franchising, contratto di management e gestione di una propria struttura (Turner et al, 2014).

Negli hotel, il general manager è colui che definisce o concorda (se hotel di catena) gli obiettivi strategici, di natura qualitativa, e gli obiettivi target, di natura quantitativa (Kaplan e Norton, 1992). Ci si attende che egli abbia competenze cognitive, come pensiero strategico, creatività, capacità di processare informazioni, e funzionali, come esperienza nel settore, tecniche di revenue management (Bharwani et al, 2016).

Nei precedenti studi di strategic management accounting (Cadez, 2008; Carlsson-Wall et al., 2015) e di hospitality management (Pavlatos, 2015; Patiar, 2016; Jorgaratnam, 2017; Turner et al, 2017,) l'Italia è scarsamente considerata nonostante che dal punto di vista dimensionale e delle caratteristiche degli assetti proprietari essa possa costituire un interessante ambito di studi. Gli assetti proprietari delle oltre 33mila aziende alberghiere italiane (Eurostat, 2017) sono infatti assai diversificati per dimensione, caratteristiche e assetti proprietari e tale peculiarità è meritevole di ulteriori indagini con riferimento agli effetti sulla costruzione dei sistemi di controllo, al loro utilizzo ed agli effetti sulla performance.

Un limite degli studi precedenti sull'utilizzo degli strumenti di SMA in tutti settori, compreso il settore alberghiero, deriva dalla mancanza di un collegamento tra tali strumenti e misure di performance non auto-selezionate dai rispondenti ai questionari (Cadez e Guilding, 2008; Pavalatos, 2015; Carlson-Wall et al, 2015; Turner et al. 2017; Amanollah et al, 2017).

L'obiettivo di questa analisi, a livello di singolo hotel, è dunque quello di comprendere quali siano le determinanti che influenzino l'utilizzo dello strategic management accounting e se l'adozione di tali tecniche abbia un effetto sulla performance economico-finanziaria e della clientela.

Con riferimento alle determinanti, nello specifico, si cerca di comprendere quali caratteristiche aziendali relative alla separazione tra proprietà e controllo e alle caratteristiche del top management influenzino l'utilizzo dello SMA. A tal fine, si utilizzeranno congiuntamente la contingency theory (Otley 1980;2017), la teoria dell'agenzia (Eisenhardt,1989; Sharma, 1997) e l'upper echelons theory (Hambrick e Mason, 1984; Hielb, 2014).

4..2 Lo sviluppo delle ipotesi

4.2.1 Dimensione dell'azienda e utilizzo SMA

La letteratura mette in evidenza come le dimensioni dell'azienda possano influenzare il design e l'utilizzo dei management control system (Hoque e James, 2000) e che maggiori siano le dimensioni dell'azienda stessa, maggiori saranno i problemi di comunicazione e controllo che devono essere affrontati e gestiti (Merchant, 1984; Merchant et al, 2013). Ad esempio, il processo di controllo e il conseguente sistema di controllo direzionale utilizzato sarà maggiormente sofisticato in aziende di grandi dimensioni (Guilding e McManus, 2002) e meno articolato in aziende di più piccole dimensioni (Wallace e Kreutzfeldt, 1995; Santini, 2013). Nelle aziende di grandi dimensioni le decisioni inerenti, ad esempio, le strategie di prezzo devono avere una logica di lungo termine che tenga conto dell'ambiente esterno (competitors) (Indounas, 2014). Cadez e Guilding (2008) hanno trovato, con riferimento alle aziende slovene (di diversi settori), una relazione positiva tra la dimensione dell'azienda e l'utilizzo delle tecniche SMA. Inoltre, con riferimento alle aziende del settore dell'ospitalità invece vi è evidenza di come McManus (2013), Pavalatos (2015) e abbiano trovato allo stesso modo delle relazioni positive tra la dimensione dell'hotel e l'utilizzo di specifiche tecniche di management accounting.

Per tale ragione la prima ipotesi di questo studio ci porta a prevedere che:

H1: Le aziende di maggiori dimensioni tendono ad avere un grado di utilizzo delle tecniche SMA maggiore

4.2.2 L'outsourcing e l'utilizzo SMA

Tomkins (2001) nella sua analisi sulle conseguenze derivanti dall'utilizzo della pianificazione e del controllo in aziende "controllate e collegate" spiegò come "le tecniche di base di management accounting non avevano bisogno di una revisione, bensì a dover cambiare, doveva proprio essere il ruolo e le modalità di utilizzo che gli esperti contabili facevano di queste ultime" (pag. 164). Seal et al. (1999) hanno identificato tre aree, con riferimento alla catena del valore nelle quali il management accounting, a loro avviso, avesse un ruolo molto importante. La prima area era relativa alla fase in cui l'azienda doveva scegliere quali metriche utilizzare per valutare un'alternativa di "make or buy"; la seconda area invece riguardava la gestione e il monitoraggio della partnership

instaurata con l'esternalizzazione e infine la terza era inerente alla fase in cui fosse necessario determinare ex-post quali indicatori potessero essere utili a valutare i benefici e o i problemi derivanti dagli accordi contrattuali di questo tipo stipulati (Bromowich e Hong, 1999; Roodhooft e Warlop, 1999). Questo comportava per l'azienda, sia una riduzione sulle attività di controllo sulle risorse interne, ma allo stesso tempo al monitoraggio già presente sulla qualità del prodotto finito, si aggiungeva quello dei rapporti con il terzo produttore (Seal et al, 1999).

Smith et al. (2005) hanno evidenziato come un maggiore grado di outsourcing da parte dell'azienda comportasse dei cambiamenti nelle tecniche di management accounting utilizzato. Altri studi successivi (Bossche e Tamayo, 2010; Weiss, 2010) evidenziano come ai giorni d'oggi il processo decisionale sull'outsourcing o meno di un'attività, non si debba basare solamente sul confronto tra i costi interni e i prezzi di mercato, ma debba tenere conto di una serie di implicazioni che possono sorgere dall'istaurazione del rapporto contrattuale²⁶. Si tratta, quindi di un complesso processo dove sono coinvolti attivamente due domini: quello della strategia e quello del management accounting (Nielsen et al 2015).

Considerata la necessità di un continuo monitoraggio dei servizi esternalizzati poiché gli stessi contribuiscono alla soddisfazione complessiva del cliente possiamo ipotizzare che:

H2: Le aziende che affidano alcune attività aziendali a terzi tendono ad avere un maggiore grado di utilizzo delle tecniche SMA

4.2.3 General manager non soci e utilizzo SMA

Nel settore dell'ospitalità possiamo, come visto in precedenza, avere diverse strutture e legami tra proprietà e controllo. Ad esempio, nel caso di hotel di catena o indipendenti, il general manager è assunto dall'imprenditore potrebbe essere esterno rispetto alla compagine sociale. Questo comporta la presenza di due figure distinte: il principale (proprietario dell'hotel) e l'agente (general manager). La separazione tra proprietà e controllo potrebbe dar luogo alla presenza di differenti e confliggenti interessi tra proprietario e manager (Stroh et al, 1996), dove quest'ultimo potrebbe agire seguendo i propri interessi personali e non quelli dell'azienda (Zhang et al, 2015). Il proprietario, non sarà in grado autonomamente di limitare il problema dell'agenzia qualora egli non disponga di informazioni utili a monitorare e valutare appropriatamente l'operato dell'agente (Lambert et al, 1993; Lambert, 2006). Conseguentemente, con il fine di mitigare i problemi di asimmetria informativa che sorgono tra le parti (Sharma, 1997; Cuevas-Rodriguez, 2012), egli implementa dei sistemi di controllo (Eisenhardt, 1989), i quali gli permetteranno anche di ridurre le possibilità che il manager agisca nei propri interessi, ledendo quelli del proprietario (Bergen, 1992; Sharma, 1997 Heide et al., 2007).

Se solitamente ci si trova davanti ad un rapporto agente-principale, nel settore dell'ospitalità invece, in alcune circostanze, potrebbero essere presenti più soggetti in questi rapporti come, ad esempio, l'operatore commerciale e/o il proprietario del fabbricato. In questa situazione, il general manager nonostante sia assunto dalla società di gestione dovrà comunque interfacciarsi con queste altre figure (Hodari et al, 2017). Ognuna di questi profili potrà portare avanti degli interessi diversi (Turner, 2014). Di fatto, il proprietario si aspetta sia dei rendimenti di breve termine (relativi al rientro dell'investimento effettuato) e allo stesso tempo deve considerare alcuni aspetti relativi al mantenimento del vantaggio competitivo di lungo periodo, come gli aspetti legati alla clientela e ai

²⁶ Esternalizzare o meno un'attività per un hotel porta sia alla creazione di benefici derivanti da un risparmio dei costi, ma avrà una rilevanza strategica poiché, ad esempio, alla soddisfazione complessiva da parte del cliente contribuirà anche un servizio esternalizzato come la ristorazione, il bar o il centro benessere.

competitors (Cadez e Guilding, 2008; Mia e Partiar, 2016; Turner et al, 2017). In tal senso, per il proprietario risulta di fondamentale importanza monitorare l'agente sotto due profili: quello economico finanziario e quello non economico-finanziario relativo alla reputazione della propria struttura²⁷.

Alla luce di queste considerazioni, possiamo ipotizzare che:

H3: Le aziende che hanno un general manager non proprietario (agente) tendono ad avere un grado di utilizzo maggiore delle tecniche SMA.

4.2.4 Hotel di Catena e utilizzo SMA

I gruppi alberghieri con il fine di mantenere elevata la reputazione dei brand gestiti, definiranno degli standard di qualità nei servizi offerti dalle proprie strutture e nei processi aziendali (Harris e Monigello, 2006; Jagels, 2006). Le forme contrattuali con le quali le catene gestiscono gli hotel possono essere di diverso tipo (Eyester, 1997; Goddard e Wilkinson, 2002; HVS, 2002; Turner e Guilding, 2014) e possono prevedere l'esistenza più soggetti nelle relazioni contrattuali: come il proprietario dell'edificio, la catena che si occupa di gestire e il general manager. Nonostante il general manager sia assunto dalla catena dovrà, per gli aspetti concernenti l'edificio (per esempio: manutenzioni straordinarie), fare riferimento alla proprietà della struttura. Questo comporta che vi possa essere un rapporto multiplo di agenzia, dove la catena e il proprietario dell'edificio sono i principali (Turner e Guilding, 2014; Hodari et al 2017). Va inoltre sottolineato che le catene alberghiere, gestiscono contemporaneamente diverse strutture, con diverse forme contrattuali, affidate in primis ad eventuali area manager e poi al general manager. Attraverso un sistema di controllo direzionale il general manager rendiconta il proprio operato alla proprietà attivando un processo di accountability (Ahrens e Chapman, 2002), riguardante non solo sulla parte relativa alla redditività che sta garantendo con le sue decisioni ma anche al rispetto degli standard per la reputazione dell'hotel. Inoltre, al fine di monitorare la qualità percepita dai clienti e la molteplicità di ambienti esterni nei quali i diversi hotel operino, si dovrà dotare di un sistema di controllo maggiormente sofisticato e orientato verso l'esterno.

Pertanto è possibile ipotizzare che:

H4: Gli hotel che operano all'interno di un gruppo tendono ad avere un grado di utilizzo maggiore delle tecniche SMA

4.2.5 Competenze e caratteristiche general manager e utilizzo SMA

Sulla base della "upper echons theory" la struttura organizzativa aziendale è conseguenza dell'impostazione che viene data da parte del top management (Hambrik e Manson, 1984). Di fatto i manager, possono influenzare con le loro scelte alcuni aspetti del sistema organizzativo aziendale, le quali a loro volta sono influenzate dalle caratteristiche dei manager stessi.

²⁷ Per le aziende del settore dell'ospitalità, la performance non economico-finanziaria è un elemento imprescindibile per l'acquisizione del vantaggio competitivo (Collier e Gregory, 1995), alla luce della crescente competitività all'interno del mercato. Ne consegue che il monitoraggio del proprio andamento rispetto ai propri clienti e ai competitors sia l'elemento cardine del sistema di controllo al supporto del processo di decisione e valutazione. Il proprietario dell'hotel che affiderà la gestione a general manager esterno, dovrà tenere sotto controllo con più attenzione gli aspetti non economico-finanziari. Infatti, una buona reputazione oggi da parte dell'hotel, potrà indicare una migliore performance economiche finanziarie, sia nel breve che nel lungo termine (Kaplan e Norton, 1996).

Al fine di instaurare un collegamento con quanto spiegato, il management accounting aziendale può essere inteso proprio come un elemento del sistema organizzativo aziendale (Chenhall, 2003), di fatto Malmi e Brawn (2008) hanno spiegato che le tecniche di management accounting e i sistemi di controllo nei quali le stesse sono integrate, non sono qualcosa di dato e statico, ma possono essere cambiate e modificate da parte dei manager.

A tal proposito le principali caratteristiche dei manager che possono essere identificabili e facilmente osservabili sono: il livello di educazione e gli anni di esperienza lavorativa (Jorissen et al, 2002;2008). Il livello di educazione è stato indicato da parte degli autori passati come una buona metrica per valutare il grado di percezione dei valori e delle preferenze di un soggetto (Hambrick e Manson, 1984; Hambrick, 2007). Le competenze di un soggetto che costituiscono quello che può essere inteso "capitale umano" in possesso dell'azienda, hanno negli ultimi anni ricevuto molta attenzione da parte degli accademici (Cooper et al 1994; Boden e Nucci, 2000; Soriano e Castrogiovanni, 2012). Gli autori hanno evidenziato come le competenze possano influire sulle modalità attraverso cui si articolano i processi decisionali aziendali (Papadakis, 2006), spiegando come un alto livello di educazione e di competenze può portare ad un miglioramento delle conoscenze complessive in possesso da parte dell'azienda (Hambrick e Manson, 1984). Ancor di più se si fa riferimento alle competenze cognitive e funzionali del top management, Hambrick (2007) ha evidenziato come queste ultime possano essere proprio due degli elementi che possano influire sulle decisioni di modifica di alcuni aspetti della struttura organizzativa (in questo caso il management accounting).

È necessario altresì considerare, che i top manager con il passare del tempo, dedicandosi all'attività operativa, possano aver acquisito una serie di capacità e conoscenze del settore, che possono essere utili nella gestione dell'azienda (Finkelstein, 1992; Peni, 2012). I manager di questo tipo sono coloro in grado di utilizzare la propria esperienza per prevedere e gestire determinate situazioni di gestione aziendale che possano presentarsi (Peni, 2012). Sulla base della letteratura passata si può inoltre apprendere, relativamente a questi aspetti, il fatto che un alto grado di educazione, esperienza e competenze da parte dei manager sia collegato con l'abilità di prendere decisioni strategiche e innovare i processi aziendali (Finkelstein e Hambrick, 1996) e che in secondo luogo i manager abbiano proprio un ruolo chiave nelle decisioni aziendali (Ahn et al, 2014).

In sintesi, un manager competente, con esperienza e con un alto grado di educazione può essere considerato come un elemento chiave della conoscenza aziendale (Hambrick e Manason, 1984).

La relazione tra competenze del management e SMA, potrebbe risultare ancora più interessante, considerata l'importanza del top management nel processo di decision-making (Papadakis, 2006) e del fatto che un manager con un livello di educazione e competenze più alto miri a migliorare la qualità dei flussi informativi in azienda (Hambrik e Mason, 1984). Bromwich e Bhimani (1994) hanno inoltre sottolineato che soggetti con profili professionali elevati e un'attitudine verso lo sviluppo di nuove competenze possano maggiormente supportare l'implementazione delle tecniche SMA. Conseguentemente, ci si aspetta, in linea con quanto evidenziato da Amanollah (2017) che le caratteristiche e le competenze del general manager possano influenzare l'utilizzo dello SMA.

H5a: Le aziende che hanno un general manager con un maggiore grado di educazione tendono ad avere un maggiore grado di utilizzo delle tecniche SMA

H5b: Le aziende che hanno un general manager con un maggiore esperienza tendono ad avere un maggiore grado di utilizzo delle tecniche SMA

5c: Le aziende che hanno un general manager con maggiori competenze tendono ad avere un maggiore grado di utilizzo delle tecniche SMA

4.2.6 Competizione nel mercato e utilizzo SMA

Un'intensa competitività all'interno di uno specifico mercato viene raggiunta quando più aziende vendano un prodotto o un servizio simile, mirando a migliorare lo stesso nel tempo e a definire un prezzo di vendita sulla base di quello dei concorrenti (Khandwalla, 1972). Nel settore degli hotel, la percezione di un mercato competitivo è data dal fenomeno della globalizzazione, dal miglioramento dei sistemi informativi, dalla continua ricerca da parte dei clienti della qualità (Bradner Brown e Atkinson, 2001; Jogaratnam et al 1999; Jogaratnam, 2016) e dalla crescente offerta da parte di servizi alberghieri (Buckhiester, 2003; Kim et al, 2004). In letteratura si sostiene come gli hotel operino in un contesto altamente competitivo, contraddistinto da caratteristiche uniche come la deperibilità del "prodotto" e la volatilità della domanda (Kotas, 1999; Harris e Monigello, 2006; Mia e Partiar, 2016). La crescente competitività porta il manager a richiedere sempre maggiori informazioni sull'ambiente di riferimento in cui egli opera (Cadez e Guilding, 2008; 2012)

Dunque è possibile ipotizzare nel nostro studio che:

H6: Le aziende che operano in un mercato nel quale vi è elevata competizione tendono ad avere un grado di utilizzo delle tecniche SMA maggiore

4.2.7 Utilizzo SMA e Performance economico-finanziaria

Sulla base di quanto definito a livello teorico, nei capitoli precedenti, l'utilizzo dello SMA dovrebbe supportare l'impresa rendendola maggiormente competitiva e permettendogli di ottenere delle buone performance economico finanziarie. Una migliore qualità delle informazioni sulla gestione permetterebbe ai manager di prendere decisioni più efficaci (Christensen e Demski, 2003), che possono migliorare la performance aziendale (Chenhall, 2003). Tale ragionamento è corrente con i modelli di decisione economici, che spiegano come migliori performance possono essere ottenute in condizioni di incertezza se il manager dispone di un set di informazioni sul mercato e l'andamento dell'azienda (Baines e Langfield-Smith, 2003; Christensen e Demski, 2003; Chenhall, 2003; Cadez e Guilding, 2008). Le informazioni sulle strategie di prezzo (strategic pricing - una delle tecniche SMA),

per esempio, potrebbero contribuire alla creazione di un vantaggio competitivo di lungo termine, difficilmente raggiungibile nel breve termine (Indounas, 2014). Altre evidenze empiriche testimoniano come esista una relazione positiva tra le tecniche di management accounting focalizzate sui competitor e la performance economico-finanziaria (Subramanian e IsHak, 1998). Alsoboa et al (2015) hanno trovato che le tecniche SMA dello strategic decision making sono positivamente correlate con la performance economico-finanziaria dell'hotel.

Pertanto anche in questo studio possiamo ipotizzare che:

H7: Le aziende che hanno un maggior grado di utilizzo delle tecniche SMA tendono ad avere performance economico-finanziarie migliori

4.2.8 Utilizzo SMA e la customer performance

I sistemi di controllo direzionale sono progettati secondo gli obiettivi che l'azienda si prefigge di raggiungere e determinano il suo successo o fallimento (Otley, 1999). Raggiungere elevati livelli di soddisfazione del cliente (Avcikurt et al, 2011), qualità del servizio offerto (Hua et al.,2009) e customer retention (Zhang et al., 2013) sono fondamentali per il successo di un'azienda, in modo particolare se si fa riferimento ad un Hotel. In questo caso le aziende che vogliono migliorare la customer performance, devono utilizzare le informazioni contabili per migliorare la performance stessa. Secondo Kaplan e Norton (2004) queste tecniche devono avere un orientamento futuro. Ne consegue, che tecniche di management accounting adottate devono avere un orientamento verso la clientela (Currie et al., 2015) e devono supportare il management nel cogliere quello che accade nell'ambiente esterno (Kim et al. 2013). Considerando inoltre che la CPA (analisi di profittabilità della clientela – tecnica SMA) possa supportare il management a prendere delle decisioni con riferimento ai prodotti/servizi che vadano nella direzione di rendere prodotti non profittevoli in profittevoli (Nayaranan e Kaplan, 2001), anche in questo studio si può ipotizzare che:

H8: Le aziende che hanno un maggior grado di utilizzo delle tecniche SMA tendono ad avere una customer performance migliore

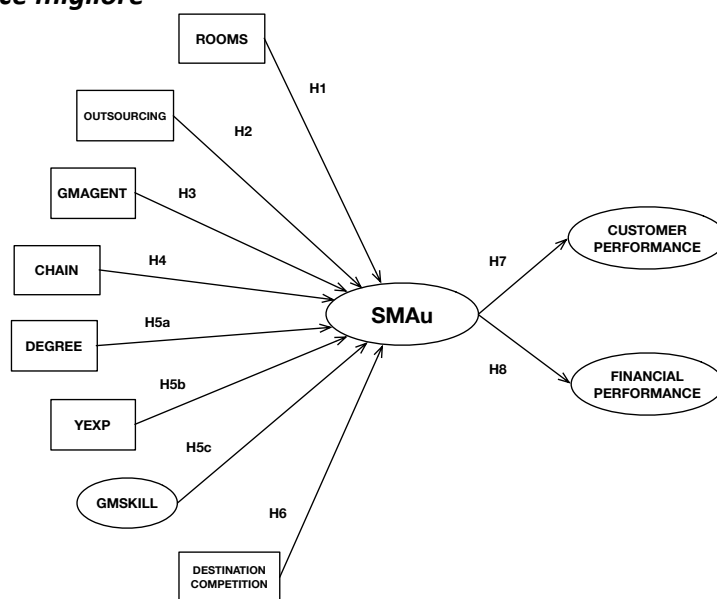


Figura 4.21 - Modello teorico ipotizzato

Nella Figura 4.1 sono rappresentate tutte le relazioni ipotizzate, nel modello teorico di riferimento, utilizzate per la stima dei coefficienti, sia per il modello strutturale che per quello di misurazione.

4.3 Procedura e metodo

La raccolta dei dati sull'utilizzo delle tecniche di strategic management accounting e delle variabili che possano avere un'influenza sull'adozione delle stesse a livello di singola business unit è avvenuta con tre differenti modalità. Una prima, con l'utilizzo di questionari rivolti ai general manager facenti riferimento ad un singolo hotel presenti nelle diverse regioni d'Italia. Antecedentemente e parallelamente alla somministrazione dei questionari, si è provveduto a raccogliere, con riferimento all'arco temporale di un anno, le informazioni presenti sui principali portali web per tutti gli hotel presenti nel territorio Italiano. Successivamente, per i soli hotel che avessero preso parte al questionario, si è proceduto con una raccolta di dati relativi alle performance economico finanziarie presenti nel database AIDA.

Questa triplice modalità di raccolta si è resa utile principalmente per due motivi: ridurre il tempo di somministrazione del questionario, in modo tale da massimizzare il numero di rispondenti e di risposte complete e in secondo luogo per poter ottenere dei dati, come quelli relativi alle performance economico finanziarie e non-economico finanziarie anche in maniera non self-reported, quindi non auto referenziali da parte dei general manager.

4.3.1 Strumenti e partecipanti

4.3.1.1 Il questionario

I dati, con riferimento all'utilizzo delle tecniche di strategic management accounting utilizzate, alle caratteristiche del general manager, ad alcuni aspetti relative performance economico-finanziaria, alla customer performance e alla struttura proprietaria e di controllo sono stati raccolti con l'ausilio di un questionario web, utile per la raccolta sul campo di questa tipologia di informazioni (Ahrens e Chapman, 2006; Otley, 2016; Bromwich e Scapens, 2016). Un primo campione di 2502 general manager di hotel operanti all'interno del territorio nazionale è stato individuato in collaborazione con le principali associazioni di categoria (FederAlberghi, Associazione Italiana Confindustria Alberghi, European Association Hotel General Manager (EMHA)) e con i CEO e i CFO delle catene che hanno preso parte al progetto per l'analisi a livello corporate. I general manager che hanno compilato il questionario sono stati 505, pari al 20,18% del totale degli invitati a partecipare. Tale risultato è in linea con quanto svolto nei precedenti studi in tale settore (McManus, 2013; Pavalatos, 2015; Turner et al, 2016).

Prima di procedere con l'invio del questionario ai general manager, sono stati realizzati 4 prove di questionario pilota, di cui due con general manager di Hotel, uno con un ricercatore e uno con un consulente nel settore del Tourism e Leisure. Durante questi test, sono stati evidenziati alcuni aspetti con riferimento alla struttura del questionario, alla sua durata, e alle tecniche SMA. Il questionario è stato quindi modificato con l'obiettivo di renderlo maggiormente adatto rispetto al target di potenziali rispondenti. Il questionario è stato inviato ad ogni singolo general manager di hotel presente nel campione. Al fine di migliorare il tasso di risposta è stato inviato una seconda volta il questionario ai non rispondenti²⁸.

²⁸ Il potenziale bias derivante dalla non risposta tra i soggetti che hanno risposto nelle due fasi è da considerarsi come minimo. Questo in virtù del fatto che non esistano delle differenze significative tra i general manager che hanno risposto nella prima fase e quelli che hanno risposto nella seconda fase, con particolare riferimento agli anni di esperienza nel settore e al grado di istruzione.

Il campione di Hotel è distribuito per il 62% al Nord-Italia, per il 18% al Centro-Italia e per il 20% al Sud-Italia e Isole. Gli Hotel a cui fanno riferimento i general manager sono per il 7% economy, il 42% midscale, il 43% upscale e per il 7% Upper-Upscale²⁹. Il numero medio di camere per ogni hotel è pari a 72 (minimo 10 - massimo 619). Il numero medio dei dipendenti è invece pari a 31.

4.3.2.2 Le banche dati

Per le misure economico finanziarie sono stati utilizzati i dati di bilancio aziendale (con riferimento allo stato patrimoniale e al conto economico) e altre informazioni presenti sul database (numero dipendenti). I dati sono stati raccolti dal database AIDA (Bureau Van Dijk). In modo tale da rendere comparabili le performance di ogni hotel, oltre ai suddetti indici (ROI, ROE; ROS, ROA) di bilancio, è stato calcolato il TrevPar di ogni singola struttura³⁰. Per i gruppi alberghieri, aventi una sola società per la gestione di più hotel per il calcolo del TrevPar e del numero dei dipendenti sono stati utilizzati i dati di STR global o i dati sono stati forniti dai direttori finanziari delle aziende. Il TrevPar degli alberghi è in media pari a 141.02 euro, in linea con quello di STR global per il mercato Italia.

4.3.2.3 Le informazioni presenti sul web

I dati relativi alla customer performance, i servizi offerti e la competitività del mercato di riferimento di ciascun hotel, sono state raccolte dai principali portali web (Tripadvisor, Expedia, Booking.com e Expedia). Per ogni hotel, a seguito di un processo di web scraping (Munzert et al 2014)³¹, sono state raccolte le informazioni relative alla customer performance come: il rating ottenuti sulle diverse aree, il posizionamento nei rank rispetto agli altri hotel della località, il numero di recensioni e la presenza o meno di certificati di eccellenza.

Con riferimento alle facilities, invece, sono stati estratti e riclassificati i servizi offerti da parte dei singoli hotel, in modo tale da poter determinare un indice dato dalla somma dei singoli servizi offerti. Infine, per quanto attiene alla competitività del mercato di riferimento, è stato estratto il numero di hotel competitor nella località di riferimento, nella provincia di appartenenza.

4.4 Le misure utilizzate

4.4.1 L'utilizzo delle tecniche di strategic management accounting

Per quanto concerne l'utilizzo delle tecniche di Strategic Management Accounting sono stati utilizzati gli 8 item adattati all'industria alberghiera da Turner et al (2017), utilizzati negli studi precedenti da parte di Cadez e Guilding (2008). Agli item indicati, facendo riferimento ai test pilota sul questionario, ne è stato aggiunto uno nuovo rappresentante la tecnica del "reputation accounting" (Box 4.1 - Dettaglio sulle tecniche analizzate). Al corrispondente veniva data la possibilità di rispondere su una scala da 1 (Mai) a 5 (Molto spesso), con riferimento all'utilizzo di tali tecniche all'interno della struttura. Ogni item era accompagnato da una descrizione della tecnica di riferimento (Box 4.1). Tutti gli item, fatta eccezione della value chain analysis (media 2,97), sono al di sopra della media (3,00) e gli score medi attribuiti ai diversi aspetti variano da 3,01 della Customer Profitability Analysis al 4,07 della Reputation Accounting.

²⁹ Economy: 1 o 2 stelle; Midscale: 3 stelle; Upscale: 4 stelle; Upper-Upscale: 5 stelle.

³⁰ Con riferimento agli Hotel di catena che depositino un unico bilancio per tutti gli Hotel, i dati relativi al TrevPar sono stati forniti dai direttori finanziari delle singole catene alberghiere, quando disponibile.

³¹ Si tratta di un'attività svolta con l'utilizzo di un software utile a catturare le informazioni presenti all'interno di una pagina web

4.4.2 Le performance aziendali

Le performance aziendali sono state valutate sia sotto il profilo economico finanziario, che sotto il profilo non economico-finanziario, perlopiù relativamente alla customer performance. Come spiegato in precedenza, in entrambi i casi, sono state utilizzate misure raccolte con l'ausilio del questionario e dalle banche dati. Con riferimento alle misure di performance, anche all'intero del questionario è stato richiesto ai general manager di valutare la propria performance economico-finanziaria e della customer performance (non economico-finanziaria) rispetto ai propri concorrenti.

4.4.2.1 Misure di performance economico-finanziarie

Per quanto concerne invece la performance economico-finanziaria sono state utilizzate la variazione del fatturato rispetto all'esercizio precedente e il GOP (Cadez e Guilding, 2008). Con riferimento al GOP, al rispondente veniva chiesto di valutare l'andamento della propria struttura negli ultimi 6 mesi rispetto ai competitors, su una scala da 1 (molto peggio) a 5 (molto meglio). Mentre, la variazione del fatturato è stata misurata su una scala da -15% a +15%. Per quanto riguarda le informazioni di bilancio sono state utilizzate, nell'analisi, l'andamento del ROS medio negli ultimi 3 anni e il TrevPar³² dell'ultimo anno.

	Osservazioni	Media	SD	Min	Max
GOP	505	3.447257	0.7345037	2	5
VariationeFatturato	505	4.451485	6.511751	-15	15
ROS	265	4.355138	9.603125	-41.58	29.16
TrevPar	265	141.0022	138.3891	5.0075	1050

Tabella 4.9 - Statistiche descritte performance economico-finanziaria

4.4.2.2 Misure di customer performance

Per quanto concerne la customer performance gli item utilizzati al fine di misurarla sono stati: la qualità del servizio offerto e la customer retention (Zhou et al 2009). Al rispondente veniva chiesto di valutare l'andamento della propria struttura negli ultimi 6 mesi rispetto ai competitors, su una scala da 1 (molto peggio) a 5 (molto meglio). Anche in questo caso, con riferimento alle misure di performance determinate in maniera self-reported sono stati utilizzati i rating e la presenza di certificati di eccellenza sui principali portali web. Il rating è dato dalla media del punteggio per ogni singolo aspetto (pulizia, comfort) espresso da parte dei clienti.

	Osservazioni	Media	SD	Min	Max
QualitàServizio	505	3.64	0.7369684	1	5
CustRetention	505	3.64346	0.7424671	1	5
Rating	505	4.160396	0.4682539	2	5
CertificatiEccellenza	505	0.6059406	0.4891322	0	1

Tabella 4.10 - Statistiche descrittive customer performance

³² A seguito di un'attenta analisi dei conti economici e stati patrimoniali delle aziende rispondenti, si è potuto constatare che non vi era possibilità di effettuare un confronto tra gli hotel sulla base degli indici di redditività che facessero riferimento al capitale investito o proprio o alle immobilizzazioni (ROI, ROE, ROA), in virtù del fatto che alcune società individuate fossero delle mere società di gestione. In Italia, negli ultimi anni si è diffusa una tendenza volta a limitare il rischio patrimoniale da parte dei proprietari delle strutture alberghiere. La più recente prassi, prevede che siano costituite due società: una società che possiede la struttura (società A) che controlla una società utilizzata come mezzo per la gestione (Società B). La società A contempla all'interno del proprio stato patrimoniale tutte le immobilizzazioni materiali (fabbricati, attrezzature, ecc.), che trovano corrispondenza nel patrimonio netto. Alla stessa vengono corrisposti dei canoni di affitto da parte della società B utili per le spese di manutenzione degli edifici. Nei documenti contabili della società B, figurano raramente delle immobilizzazioni ed il capitale sociale è solitamente pari al livello minimo a seconda della forma societaria utilizzata.

4.4.3 L'outsourcing

Per le attività di outsourcing è stato richiesto al rispondente quali delle attività aziendali (Camere, Ristorante, Bar, SPA, Meeting ecc. - USALI 2016) fossero svolte internamente e quali invece fossero svolte da aziende terze. La variabile assumeva valore 1 quando l'azienda svolgeva almeno una di queste attività in outsourcing.

4.4.4 la struttura di proprietà e controllo

Per quanto concerne la struttura proprietaria e di controllo si è invece utilizzata la classificazione di Dittman et al. (2009) (General manager socio/General Manager non socio). In caso di general manager non socio lo stesso veniva definito come GMagente (general manager agente). Sempre secondo Dittman (2009) gli hotel sono stati classificati come hotel di catena o indipendenti (senza brand). Con l'ausilio del database su tutta la popolazione degli hotel di catena in Italia di Horwath HTL, sono stati individuati gli hotel appartenenti al campione o meno.

	Osservazioni	Media	SD	Min	Max
outsourcing	505	0.1097561	0.3129037	0	1
gmagente	505	0.3821782	0.4864016	0	1
chain	505	0.2019802	0.4018756	0	1

Tabella 4.11 - Statistiche descrittive outsourcing e struttura proprietaria

4.4.5 Le competenze del general manager

Per quanto concerne le competenze del general manager sono stati utilizzati 8 item (Bharwani e Talib, 2017). I general manager erano invitati a rispondere su quanto ritenessero di possedere tali competenze rispetto agli altri general manager operanti nel settore su una scala da 1 (Sotto la Media) a 5 (Sopra la media). Con riferimento a tutte le competenze (maggiore dettaglio in Box 4.2) i valori medi sono superiori al 3 (Nella media) e variano da 3,38 con riferimento alle analisi finanziarie e di controllo dei costi al 3,89 con riferimento alla conoscenza del settore dell'ospitalità.

4.4.6 Le caratteristiche del general manager

Per quanto riguarda le caratteristiche del general manager, si è fatto riferimento al lavoro di Ahen et al. (2014) poi consolidato da Amanollah et al. (2017) in cui sono stati utilizzati come variabili di misura il grado di istruzione e gli anni di esperienza nel settore.

Con riferimento al grado di istruzione i rispondenti avevano la possibilità di rispondere su una scala da 1 (Licenza Media) a 5 (Dottorato o Master Universitario).

	Osservazioni	Media	SD	Min	Max
grado educazione	505	2.689362	1.095296	1	5
anni esperienza	505	24.29828	10.67804	3	50

Tabella 4.12 - Statistiche descrittive caratteristiche general manager

4.4.7 Le caratteristiche della struttura Hotel e la competitività

Al fine di misurare le caratteristiche degli hotel di riferimento sono state utilizzate come parametri di riferimento le stelle e il numero di stanze (Pavalatos, 2015; Turner et al, 2017). Invece, per quanto attiene al numero dei dipendenti per hotel sono state utilizzate le informazioni presenti su AIDA. Per le facilities di ogni singola struttura, sono stati utilizzati i dati presenti sui siti web e i portali di vendita degli Hotel. È stato definito uno “score” che assumeva maggiore punteggio in base al numero delle facilities di cui disponeva l’albergo³³. Per la competitività nel mercato è stato utilizzato il numero di hotel nella destinazione.

	Osservazioni	Media	SD	Min	Max
facilitiescore	505	2.215842	1.12288	0	4
hotel destinazione	505	462.2317	423.3901	2	1392
Rooms/stanze	505	71.62574	74.35125	18	619

Tabella 4.13 - Statistiche descrittive caratteristiche e competitività struttura

BOX 4.1 – TECNICHE DI STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING

Analisi di redditività della clientela: calcolo della redditività per segmento della clientela o tipologia di camera

Benchmarking: comparazione della performance del proprio Hotel con uno standard ideale o di riferimento (Hotel simili di successo)

Strategic pricing: analisi dei fattori strategici nella definizione del prezzo (analisi prezzo concorrenti, crescita del mercato, prezzi degli anni precedenti).

Value chain analysis: analisi dei processi aziendali che creano e distruggono valore economico. (Es. analisi di esternalizzazione attività di pulizia piani o ristorazione)

Reputation accounting: analisi di recensioni e valutazioni on-line per stabilire le priorità di miglioramenti operativi e di servizio

Misurazione integrata delle performance: analisi congiunta gli indicatori economico-finanziari (RevPar) e non economico-finanziari (soddisfazione clientela e riempimento)

Attribute costing: Analizzare il costo delle caratteristiche del servizio offerto al cliente. (Es. stima costo colazione, cena, transfer).

Strategic costing: uso delle informazioni di costo per sviluppare strategie e politiche aziendali con l'obiettivo di ottenere vantaggio rispetto ai concorrenti

Analisi della concorrenza: Analisi dei principali concorrenti (Es. Social media, Bilanci e altro)

BOX 4.2 – COMPETENZE GENERAL MANAGER

Pensiero Strategico: avere una visione di lungo termine, creativa e orientata al raggiungimento di obiettivi precisi.

Capacità di prendere decisioni: affrontare in maniera costruttiva le decisioni nei vari momenti della gestione aziendale. Elaborare attivamente il processo decisionale, valutando le differenti opzioni e conseguenze delle scelte.

Capacità di raccolta delle informazioni: avere le informazioni esatte per definire un problema, individuare nuove linee progettuali, migliorare sistemi gestionali.

Programmazione breve termine: capacità di definire degli obiettivi e delle modalità e mezzi con i quali si intende raggiungerli

Analisi finanziaria e controllo dei costi: conoscenza e padronanza della contabilità, degli indici di bilancio e delle informazioni sui costi aziendali.

Capacità allocazione delle risorse: definire quali risorse di capitale e umane sono necessarie per completare un'attività e assegnarle

Revenue management: gestione della redditività aziendale grazie alla definizione in tempo reale delle tariffe di vendita

Conoscenza del settore dell'ospitalità: conoscenza delle caratteristiche del settore, processi aziendali e peculiarità del proprio merca di riferimento

Tabella 4.14 - Definizione e fonti delle variabili

Variabile	Definizione	Fonte
SMAu	Utilizzo delle tecniche di strategic management accounting	Questionario
GOP	Gross operating profit	Questionario
VariazioneFatturato	Variazione % del fatturato rispetto all'anno precedente	Questionario
ROS	Return on sales	AIDA
TrevPar	Redditività per stanza disponibile	AIDA e Database
QualitàServ	Qualità del Servizio offerto	Questionario
CustRetention	Customer retention	Questionario
Rating	Score di soddisfazione della clientela	Tripadvisor/Booking.com
CertificatiEcc	Premio su portali web per score positivi	Tripadvisor
Outsourcing	Variabile categorica (0) tutte le attività sono svolte internamente (1) almeno un'attività (ristorazione, bar, spa o congressi) è svolta da terzi	Questionario
Gmagente	Variabile categorica (0) se general manager appartenente alla compagine sociale (1) se general manager esterno	Questionario
Chain	Variabile categorica (0) se hotel indipendente (1) se hotel di catena	Horwath HTL Database
Gmskills	Competenze funzionali e cognitive dei general manager	Questionario
Facilitiescore	Score dei servizi offerti internamente dall'hotel 1-4 (Ristorante, Bar, Piscina, SPA)	Questionario
Hotel destinazione	Hotel presenti nella destinazione in cui è localizzato l'hotel	Tripadvisor/Booking.com
Rooms/stanze	Numero di stanze dell'hotel	Tripadvisor /Sito web hotel

4.5 I Risultati – Il modello di equazioni strutturali

4.5.1 L'analisi dei dati

Il modello contingente proposto è stato testato con un modello di equazioni strutturali (SEM) con l'utilizzo di LISREL. Questa tecnica statistica permette di stimare simultaneamente multiple relazioni di dipendenza tra variabili e ha l'abilità di rappresentare concetti alternativamente non osservabili, tenendo conto della misurazione dell'errore nel processo di stima dei coefficienti (Ferligoj et al., 2003; O'Connor et al., 2006; Ullman e Bentler, 2012). Smith e Langfield-Smith (2004), e Cadez e Gulding (2008) hanno spiegato come i modelli di equazioni strutturali (SEM) possano risultare appropriati per lo studio delle relazioni tra gli elementi della struttura organizzativa e l'ambiente esterno.

Seguendo l'approccio raccomandato dalla letteratura (Anderson e Gerbing, 1988; Ferligoj et al., 2003; Hair et al., 1998; Joreskog e Sorbom, 1993; Schumacker e Lomax, 1996; Ullman e Bentler, 2012), il modello è stato testato su due step, per primo il modello di misurazione e successivamente il modello completo, quindi strutturale³⁴.

Nel processo di definizione del modello è stata posta l'attenzione sulla multidimensionalità di alcuni concetti, come l'utilizzo dello SMA, la customer performance, la performance economico-finanziaria e le competenze del general manager. Di conseguenza, prima di procedere con il test del modello contingente completo, sulla base di quanto ipotizzato a livello teorico, si è posta l'attenzione su questo aspetto (Gerbin e Hamilton, 1996). Solo in seguito alla comparazione delle analisi confermatorie e fattoriali (Byrne, 1998; Joreskog e Sorbom, 1993) si è potuto constatare che un miglior fit dello SMAu (utilizzo dello Strategic Management Accounting) poteva essere ottenuto se lo stesso fosse stato inteso come un concetto tridimensionale, coerentemente con quanto già emerso in precedenti ricerche (Turner et al., 2017). In seguito ad un'analisi preliminare dei dati a disposizione, su tutti i costrutti utilizzati all'interno dei modelli è stata svolta la confirmatory factor analysis (CFA) volta a verificare la bontà del costrutto (Gerbing e Hamilton, 1996).

Il migliore risultato, in termini di bontà del modello, si è ottenuto quando sono stati utilizzati 9 item riconducibili a tre dimensioni dello strategic management accounting (RMSEA=0,07 e SRMR =0,043 VS RMSEA=0,02 e SRMR=0,012) (1) customer e competitor accounting, (2) strategic decision making e (3) misurazione integrata delle performance) e a due dimensioni per quanto concerne le competenze del general manager ((1) competenze cognitive e (2) funzionali). Lo stesso criterio è stato applicato per le competenze del general manager: le quali sono state raggruppate, come suggerito da Bharwani e Talib (2017) in: (1) competenze funzionali e (2) competenze cognitive. Per la stima del modello di misurazione è stato utilizzato il metodo di massima verosimiglianza degli indicatori. I dati in ingresso sono nella forma della matrice "varianze-covarianze", assieme alla matrice delle covarianze asintotica (Schumacker e Lomax, 1996).

Allo scopo di verificare quali fossero le differenze tra i legami SMA e la performance economico-finanziaria, a seconda che la stessa fosse misurata o meno con indicatori self-reported sono stati adottati due differenti modelli³⁵. In modo particolare, con riferimento ai dati delle performance economico finanziarie raccolti dal database AIDA, si sono potute constatare, durante l'analisi, due

³⁴ Il modello di misurazione fa riferimento alla misurazione delle proprietà (validazione e affidabilità) dei costrutti (variabili latenti), con gli strumenti di misurazione di cui si dispone. Il modello strutturale, invece, riguarda le relazioni causali tra i costrutti e il loro potere esplicativo.

³⁵ I dati relativi alla performance economico-finanziaria, non erano disponibili per tutti gli hotel, ma solo quando vi fosse coincidenza tra società e hotel (una società gestiva un hotel). Per tale motivo, al fine di analizzare gli hotel di cui si disponeva delle informazioni economico finanziarie sono state ridotte le osservazioni utilizzate nel modello a 265.

tipologie di problemi. Il primo è relativo al fatto che gli hotel di catena sono gestiti, in alcuni casi con un'unica società all'interno della quale confluiscono ricavi e costi della gestione di più strutture. Il secondo invece fa riferimento all'utilizzo di forme societarie diverse dalle società di capitali (srl, srls, spa) per la gestione degli hotel. Ne consegue che, per quanto concerne le società di persona, (ss, snc, sas), non vi possano essere i dati all'interno del database, poiché le stesse non sono obbligate al deposito di questi documenti contabili.

Entrambi i modelli, come si vedrà più avanti, sono dei modelli di equazioni strutturali LISREL. Gli indicatori del modello di misurazione sono i medesimi per i due modelli; gli stessi differiscono solamente per quanto attiene agli indicatori di performance economico-finanziaria³⁶.

Tabella 4.15 - Goodness of fit dei modelli strutturali e di misurazione

Modello	N	X ²	df	p	SRMR	RMSEA	CFI
Modello strutturale Ipotizzato 1	505	277,549	67	0.000	0.068	0.082	0.88
Modello strutturale Rivisto	505	138,35	59	0.000	0,049	0,055	0,955
Modello strutturale Rivisto catene	505	138,97	59	0	0,05	0,055	0,954
Modello strutturale Rivisto bilanci	265	43,68	29	0,03	0,05	0,047	0,972

La tabella 4.7 contiene informazioni relative alla Goodness of fit (grado di bontà del modello), con riferimento ai diversi modelli utilizzati per l'analisi. La bontà dei modelli è stata valutata con riferimento ai tre indici convenzionali: i valori del SRMR inferiori a 0,08 indicano una buona fit; i valori del RMSE al di sotto del 0,05 indicano una buona fit, quelli compresi tra 0,05 e 0,08 indicano una fit sufficiente, mentre i valori tra lo 0,08 e lo 0,10 indicano una mediocre fit; modelli con un CFI superiore a 0,90 hanno una buona fit, mentre quelli con un CFI superiore al 0,95 invece hanno una eccellente fit.

4.5.2 L'utilizzo dello SMA a livello di business unit

A seguito di un processo di aggregazione parziale degli item, per la creazione di costrutti multi dimensionali il numero degli indicatori utilizzati nel **Modello 1 (ipotizzato a livello teorico)** è uguale a 16. Il numero degli indicatori per l'utilizzo dello SMA è pari a 3 (le nove tecniche, inserite nel questionario, come spiegato in precedenza, sono state raggruppate nelle tre dimensioni SMA), una per la dimensione dell'hotel, una per la competitività della destinazione, una per il general manager dell'hotel (Gmagent=general manager non socio), una per il grado di istruzione, una per gli anni di esperienza nel settore, due per le competenze del general manager (le otto competenze, inserite nel questionario, sono state raggruppate nelle due dimensioni), una per l'outsourcing, una per dipendenti dell'azienda e una per le stelle, due per la performance economico-finanziaria e per la customer performance.

Nella Figura 4.2 e nella Tabella 4.8 sono rappresentati i risultati derivanti dall'applicazione del modello teorizzato di equazione strutturale. All'interno delle stesse sono rappresentati solo i parametri del modello "strutturale" (coefficienti di regressione delle variabili, rispetto alle variabili latenti di interesse). I risultati supportano cinque su nove delle relazioni strutturali ipotizzate. La dimensione dell'hotel impatta positivamente l'utilizzo dello SMA (SWR=0,0011; p-value=0,003). Al

³⁶ Per quanto concerne il Modello 1 le osservazioni sono pari a 505. L'indicatori di misurazione della performance economico-finanziaria sono presenti all'interno del questionario (Variazione percentuale dei ricavi e l'andamento dell'azienda rispetto ai competitor con riferimento al margine lordo (%VarRevenue/Variazione Fatturato e Gop). Per quanto concerne il Modello 2 le osservazioni sono pari a 265 e la performance economico-finanziaria come si è spiegato in precedenza è misurata con il ROS (Return on sales).

contrario la competitività nella destinazione (H2), gli anni di esperienza del general manager (H5b) e l'outsourcing (H6) non sono supportate dal modello. La presenza di un general manager non socio è positivamente associata all'utilizzo dello SMA (SWR=0,32, p-value<0,001) e la presenza di un general manager maggiormente competente è positivamente associata con l'utilizzo dello SMA (SWR=0,25; p<0,001). Contrariamente a quanto ipotizzato, gli anni di esperienza del general manager sono negativamente associate all'utilizzo dello SMA (SWR=-0,009; p<0,05).

Figura 4.22 - Modello 1 ipotizzato- Coefficienti strutturali

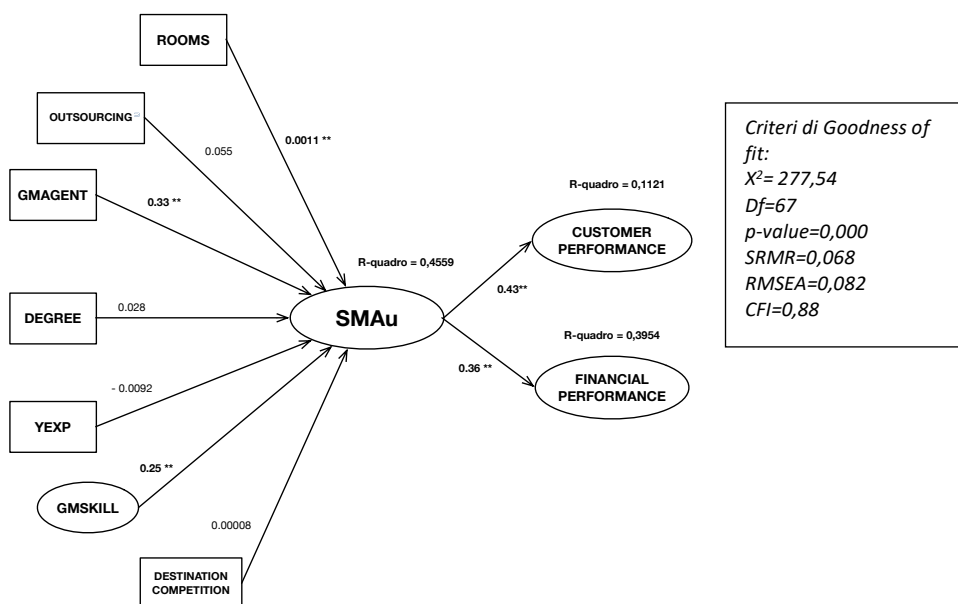


Tabella 4.16 - Modello 1 ipotizzato - Coefficienti strutturali

	R-quadro	Coeff./SRW	SE	p-value
Utilizzo Hotel SMA (SMAu)	0,4559			
1. Rooms (size) -> Utilizzo SMA (H1)		0.001	0.038	0.0030 **
2. Outsourcing -> Utilizzo SMA (H2)		0.055	0.076	0.4740
3. Gmagent-> Utilizzo SMA (H3)		0.329	0.060	0.0000 ***
4. Degree -> Utilizzo SMA (H5a)		0.028	0.023	0.2170
5. Year Experience -> Utilizzo SMA (H5b)		-0.009	0.002	0.0000 ***
6. GM Skill -> Utilizzo SMA (H5c)		0.252	0.036	0.0000 ***
7. Destination comp. -> Utilizzo SMA (H7)		0.000	0.000	0.1060
Performance economico-finanziaria Hotel	0,3954			
1. Utilizzo SMA -> Performance eco-fin (H7)		0.434	0.085	0.0000 ***
Performance clientela-hotel	0,1121			
1. Utilizzo SMA -> Performance clientela (H8)		0.362	0.058	0.0000 ***

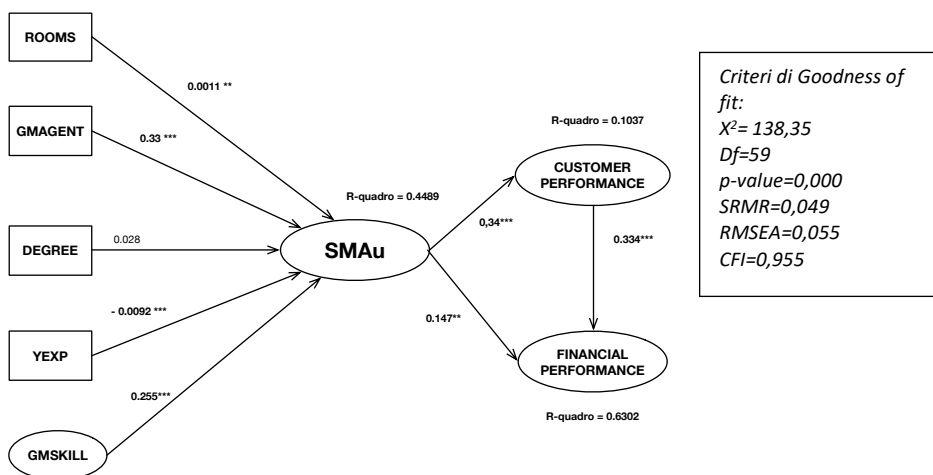
La tabella presenta la % di varianza spiegata da parte delle variabili inserite nel modello (R-quadro), i coefficienti (SWR: standardized regression weight), l'errore standard (SE) e la significatività con riferimento ai path strutturali inseriti nel modello. *p<0,05 **p<0,01 ***p<0,0001 Poiché le osservazioni degli hotel di catena potrebbero essere non indipendenti tra loro si è controllato per cluster di catena.

Analizzati gli indici, sulla bontà del modello si è potuto constatare che il fit complessivo dello stesso poteva considerarsi mediocre e che la competitività della destinazione e l'outsourcing aziendale non siano significativamente associate³⁷. Per tale motivo, si è deciso di escludere queste variabili dal modello rivisto. Inoltre, dall'analisi degli effetti indiretti è emersa una relazione tra le customer performance e le performance economico finanziarie, riportata nel modello rivisto.

4.5.2.1 La relazione tra il general manager agente e lo SMA

A seguito di un processo di aggregazione parziale degli item, per la creazione di costrutti multi dimensionali il numero degli indicatori utilizzati nel modello è uguale a 14. Il numero degli ubicatori per l'utilizzo dello SMA è pari a 3 (le nove tecniche, inserite nel questionario, sono state raggruppate nelle tre dimensioni SMA), una per la dimensione dell'hotel, una per il general manager dell'hotel (Gmagent=general manager non socio), una per il grado di istruzione, una per gli anni di esperienza nel settore, due per le competenze del general manager (le otto competenze, inserite nel questionario, sono state raggruppate nelle due dimensioni), due per la performance economico-finanziaria e tre per la customer performance.

Figura 4.23 - Modello 1 rivisto con general manager agente - Coefficienti strutturali



Nella Figura 4.3 e nella Tabella 4.9 sono rappresentati i risultati derivanti dall'applicazione del modello rivisto di equazione strutturale. All'interno della stesse sono rappresentati solo i parametri del modello "strutturale" (coefficienti di regressione delle variabili, rispetto alle variabili latenti di interesse). La dimensione dell'hotel impatta positivamente l'utilizzo dello SMA (SWR=0,0010; p-value=0,003). La presenza di un general manager non socio (gmagent) (H3) è positivamente associata all'utilizzo dello SMA (SWR=0,3301, p-value<0,001) e la presenza di un general manager maggiormente competente (H5c) è positivamente associata con l'utilizzo dello SMA (SWR=0,255; p<0,001). Contrariamente a quanto ipotizzato, gli anni di esperienza del general manager sono negativamente associate all'utilizzo dello SMA (SWR=-0,0092; p<0,001). L'utilizzo dello SMA influenza positivamente sia la customer performance (SWR=0,34 p<0,001) (H7) che quella economico-finanziaria (H8) (SWR=0,147 p<0,001). Le variabili contingenti spiegano il 44% della varianza sull'utilizzo delle tecniche SMA.

³⁷ Lo SRMR (standardized root mean square residual) indica che vi è un buon fit dei dati, ma nonostante questo il RMSEA (root mean square error of approximation) e il CFI (comparative index), dimostrano che il modello soffre di un fit mediocre del modello (RMSEA<0,05 buon fit; RMSEA<0,08 fit adeguato; CFI>0,90 buon fit).

Tabella 4.17 - Modello 1 rivisto con general manager agente - Coefficienti strutturali

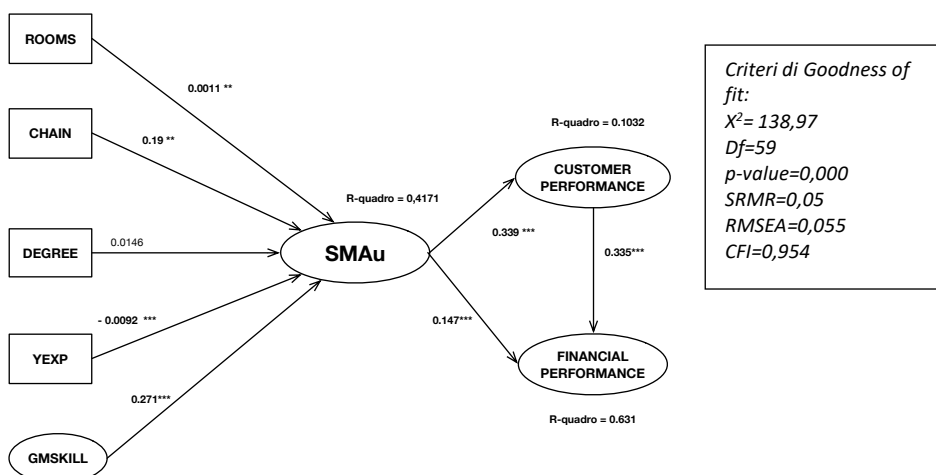
	R-quadro	Coeff./SRW	SE	p-value
Utilizzo Hotel SMA (SMAu)	0.4489			
1. Rooms (size) -> Utilizzo SMA (H1)		0.001	0.000	0.0020 **
2. Gmagent-> Utilizzo SMA (H3)		0.330	0.061	0.0000 ***
3. Degree -> Utilizzo SMA (H5a)		0.026	0.023	0.2490
4. Year Experience -> Utilizzo SMA (H5b)		-0.009	0.002	0.0000 ***
5. GM Skill -> Utilizzo SMA (H5c)		0.255	0.036	0.0000 ***
Performance economico-finanziaria Hotel	0.6302			
1. Utilizzo SMA -> Performance eco-fin (H7)		0.147	0.045	0.0010 ***
2. Performance clientela -> Performance eco-fin		0.335	0.073	0.0000 ***
Performance clientela-hotel	0.1037			
1. Utilizzo SMA -> Performance clientela (H8)		0.341	0.057	0.0000 ***

La tabella presenta la % di varianza spiegata da parte delle variabili inserite nel modello (R-quadro), i coefficienti (SWR: standardized regression weight), l'errore standard (SE) e la significatività con riferimento ai path strutturali inseriti nel modello. * $p < 0,05$ ** $p < 0,01$ *** $p < 0,0001$ Poiché le osservazioni degli hotel di catena potrebbero essere non indipendenti tra loro si è controllato per cluster di catena

4.5.2 La relazione tra gli hotel di catena e lo SMA

A seguito di un processo di aggregazione parziale degli item, per la creazione di costrutti multi dimensionali il numero degli indicatori utilizzati nel modello con le catene è uguale a 14. Il numero degli ubicatori per l'utilizzo dello SMA è pari a tre (le nove tecniche, inserite nel questionario, sono state raggruppate nelle tre dimensioni SMA), una per la dimensione dell'hotel, una per la competitività della destinazione, una per la presenza di una catena nella gestione dell'hotel, una per il grado di istruzione, una per gli anni di esperienza nel settore, due per le competenze del general manager (le otto competenze, inserite nel questionario, sono state raggruppate nelle due dimensioni), una per l'outsourcing, due per la performance economico-finanziaria e tre per la customer performance.

Figura 4.24 - Modello 1 rivisto catene - Coefficienti strutturali



Nella Figura 4.4 e nella Tabella 4.10 sono rappresentati i risultati derivanti dall'applicazione del modello rivisto di equazione strutturale. All'interno della stesse sono rappresentati solo i parametri del modello "strutturale" (coefficienti di regressione delle variabili, rispetto alle variabili latenti di interesse). La dimensione dell'hotel impatta positivamente l'utilizzo dello SMA (SWR=0,0011; p-value<0,01). La gestione da parte di un hotel di catena è positivamente associata all'utilizzo dello SMA (SWR=0,1979, p-value<0,01) e la presenza di un general manager maggiormente competente è positivamente associata con l'utilizzo dello SMA (SWR=0,271; p<0,001). Anche in questo caso, contrariamente a quanto ipotizzato, gli anni di esperienza del general manager sono negativamente associate all'utilizzo dello SMA (SWR=-0,0092; p<0,001). L'utilizzo dello SMA influenza positivamente sia la customer performance (SWR=0,43 p<0,001) (H7) che quella economico-finanziaria (H8) (SWR=0,36 p<0,001). L'utilizzo dello SMA influenza positivamente sia la customer performance (SWR=0,339 p<0,001) (H7) che quella economico-finanziaria (H8) (SWR=0,147 p<0,001). Le variabili contingenti spiegano il 41% della varianza sull'utilizzo delle tecniche SMA, inferiore rispetto al modello precedente.

Tabella 4.18 - Modello 1 hotel di catena - Coefficienti strutturali

	R-quadro	Coeff./SRW	SE	p-value
Utilizzo Hotel SMA (SMAu)	0.4171			
1. Rooms (size) -> Utilizzo SMA (H1)		0.001	0.000	0.0020 **
2. Chain-> Utilizzo SMA (H3)		0.198	0.072	0.0060 **
3. Degree -> Utilizzo SMA (H5a)		0.015	0.023	0.5290
4. Year Experience -> Utilizzo SMA (H5b)		-0.010	0.002	0.0000 ***
5. GM Skill -> Utilizzo SMA (H5c)		0.272	0.037	0.0000 ***
Performance economico-finanziaria Hotel	0.631			
1. Utilizzo SMA -> Performance eco-fin (H7)		0.147	0.045	0.0010 ***
2. Performance clientela -> Performance eco-fin		0.336	0.073	0.0000 ***
Performance clientela-hotel	0.1031			
1. Utilizzo SMA -> Performance clientela (H8)		0.339	0.057	0.0000 ***

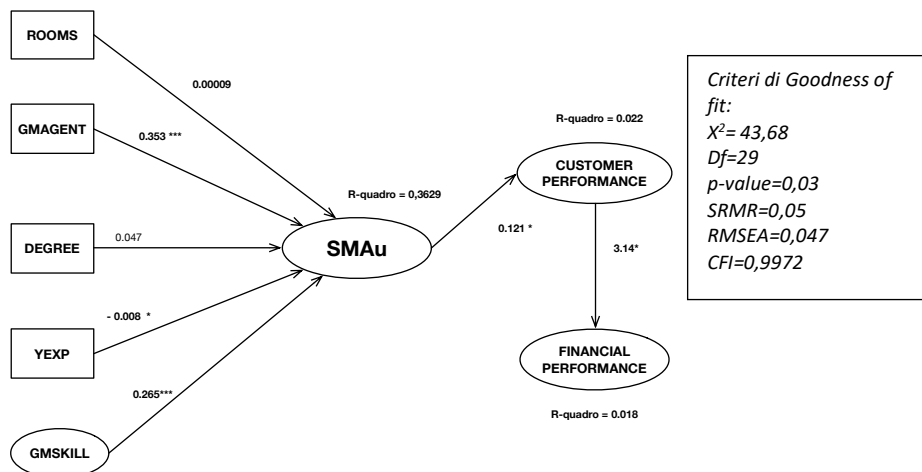
La tabella presenta la % di varianza spiegata da parte delle variabili inserite nel modello (R-quadro), i coefficienti (SWR: standardized regression weight), l'errore standard (SE) e la significatività con riferimento ai path strutturali inseriti nel modello. *p<0,05 **p<0,01 ***p<0,0001 Poiché le osservazioni degli hotel di catena potrebbero essere non indipendenti tra loro si è controllato per cluster di catena

4.5.2.3 La relazione tra SMA e la performance economico-finanziaria di bilancio

A seguito di un processo di aggregazione parziale degli item, per la creazione di costrutti multi dimensionali il numero degli indicatori utilizzati nel modello è uguale a 11. Il numero degli indicatori per l'utilizzo dello SMA è pari a tre (le nove tecniche, inserite nel questionario, sono state raggruppate nelle tre dimensioni SMA), una per la dimensione dell'hotel, una per il general manager dell'hotel (Gmagent=general manager non socio), una per il grado di istruzione, una per gli anni di esperienza nel settore, due per le competenze del general manager (le otto competenze, inserite nel questionario, sono state raggruppate nelle due dimensioni), una per la performance economico-finanziaria (ROS)³⁸ e una per la customer performance (rating portali web).

³⁸ All'interno del modello non è più stato utilizzato l'indicatore TrevPar, poiché lo stesso non rendeva confrontabili per performance di un hotel con un altro. Ad esempio, vi erano maggiori valori di tale indicatore quando l'Hotel per il suo posizionamento o destinazione fosse in grado di praticare dei prezzi medi superiori.

Figura 4.25 - Modello 2 – Coefficienti strutturali



Nella Figura 4.5 e nella Tabella 4.11 sono rappresentati i risultati derivanti dall'applicazione del modello rivisto di equazione strutturale. La dimensione dell'hotel impatta significativamente sull'utilizzo da parte dello SMA da parte dell'Hotel. La presenza di un general manager non socio (gmagent) è positivamente associata all'utilizzo dello SMA (SWR=0,353, p-value<0,001) e la presenza di un general manager maggiormente competente è positivamente associata con l'utilizzo dello SMA (SWR=0,265; p<0,001). Anche in questo caso, contrariamente a quanto ipotizzato, gli anni di esperienza del general manager sono negativamente associate all'utilizzo dello SMA (SWR=-0,008; p<0,05). L'utilizzo dello SMA influenza positivamente sia la customer performance (SWR=0,121 p<0,05) (H7). Al contrario di quanto prospettato dagli altri due modelli, non vi è un'associazione significativa tra l'utilizzo dello SMA e la performance economico-finanziaria. Mentre, come negli altri modelli, risulta significativa la relazione tra la customer performance e quest'ultima. Le variabili contingenti spiegano il 36% della varianza sull'utilizzo delle tecniche SMA, inferiore rispetto al modello precedente.

Tabella 4.19 - Modello 2 - Coefficienti strutturali

	R-quadro	Coeff./SRW	SE	p-value
Utilizzo Hotel SMA (SMAu)	0.3629			
1. Rooms (size) -> Utilizzo SMA (H1)		0.001	0.000	0.0580
2. Gmagent-> Utilizzo SMA (H3)		0.354	0.077	0.0000 ***
3. Degree -> Utilizzo SMA (H5a)		0.047	0.049	0.1540
4. Year Experience -> Utilizzo SMA (H5b)		-0.008	0.003	0.0130 *
5. GM Skill -> Utilizzo SMA (H5c)		0.266	0.049	0.0000 ***
Performance economico-finanziaria Hotel	0.018			
1. Performance clientela -> Performance eco-fin		3.143	1.509	0.0370 *
Performance clientela-hotel	0.22			
1. Utilizzo SMA -> Performance clientela (H8)		0.122	0.056	0.0300 *

La tabella presenta la % di varianza spiegata da parte delle variabili inserite nel modello (R-quadro), i coefficienti (SWR: standardized regression weight), l'errore standard (SE) e la significatività con riferimento ai path strutturali inseriti nel modello. *p<0,05 **p<0,01 ***p<0,0001 Poiché le osservazioni degli hotel di catena potrebbero essere non indipendenti tra loro si è controllato per cluster di catena

L'analisi fornisce un'evidenza empirica di come alcuni fattori contingenti possano influenzare l'adozione dello SMA (Cadez e Guilding, 2008; Cinquini e Tenucci, 2010; Carlsonwall et al. 2015; Amanollah et al., 2017), in modo particolare di come lo stesso possa supportare il processo di decision-making e di controllo, per la generazione della profittabilità aziendale (Cinquini e Tenucci, 2010).

Coerentemente con quanto ipotizzato, la dimensione aziendale ha un effetto positivo sull'utilizzo delle tecniche SMA all'interno dell'azienda. Questo può essere dovuto ad una maggiore complessità organizzativa e la conseguente necessità di un maggiore monitoraggio di tutti gli aspetti aziendali legati alla performance e alla reputazione aziendale (Gordon e Narayanan, 1984; Kaplan, 1986; Scapens, 1994; Chenhall e Moers, 2015; Otley, 2016). Al contrario di quanto prospettato, la competitività del mercato di riferimento (in questo caso quella relativa alla destinazione in cui l'Hotel è localizzato) non influenza significativamente l'utilizzo delle tecniche SMA. Tale risultato non in linea con i precedenti lavori in dottrina (Bromwich, 1990; Dent, 1996 Mia e Clarke, 1999;), ma può essere dovuto alla singolarità della misura utilizzata per questo settore.

Invece, la presenza di un general manager non facente parte della struttura proprietaria influenza l'adozione delle tecniche SMA da parte dell'azienda. Congruentemente con quanto ipotizzato, vi è la necessità di maggiori controlli da parte del principale nei confronti del general manager-agente, con l'obiettivo di mitigare il problema dell'asimmetria informativa (Sharma, 1997). Il controllo sull'operato sarà utile per tener conto sia degli aspetti economico finanziari, sia di quelli non economico finanziari, considerata la crescente importanza dell'aspetto reputazione sia per il manager stesso (Fama, 1980) che per l'azienda albergo (McManus, 2013).

La gestione dell'hotel da parte di una catena alberghiera ha un effetto positivo sull'utilizzo delle tecniche SMA. La definizione di determinati standard aziendali e procedure (Harris e Monigello, 2006) volte al mantenimento della reputazione del brand e gruppo, comportano la necessità di monitorare, con l'ausilio di tecniche orientate all'esterno e al futuro tutti i principali aspetti della gestione. Inoltre, un elevato grado di utilizzo di queste tecniche dal management dell'hotel può essere dovuto anche a causa di specifiche indicazioni dagli uffici centrali. Con riferimento ad alcune tipologie contrattuali, il general manager potrebbe utilizzare maggiormente queste tecniche per allineare gli interessi di due principali: quelli della catena alberghiera e della proprietà della struttura (edificio). In quest'ultimo caso, sempre per ovviare all'asimmetria informativa (Cuevas-Rodriguez, 2008) verranno sviluppati dei sistemi di controllo volti a monitorare uno degli interessi comuni ad entrambi i principali (Hodari et al, 2017), nonché quello relativo alla reputazione dell'albergo.

Il grado di istruzione da parte del general manager ha sì un coefficiente positivo, in linea con quanto ipotizzato, ma allo stesso tempo questa relazione in tutti i modelli è da considerarsi non significativa. Al contrario, per quanto concerne le competenze del general manager, si ha un effetto positivo sull'utilizzo delle tecniche SMA. Questo risultato è coerente con il fatto che general manager maggiormente competenti potrebbero implementare e utilizzare le tecniche SMA (Bromwich e Bhimani, 1994). Una maggiore esperienza all'interno del settore è collegata negativamente con l'utilizzo delle tecniche SMA. Questo potrebbe essere dovuto principalmente per due motivi: il primo relativo al fatto che elevati livelli di esperienza, all'interno del settore dell'ospitalità corrispondono ad un'età più avanzata da parte del general manager o ad un grado di istruzione minore; il secondo è invece attribuibile al fatto che general manager di esperienza potrebbero valutare con il loro istinto determinate situazioni di gestione aziendale, senza avvalersi di queste tecniche. Questo risultato è allineato, anche se con riferimento ai general manager, ai risultati ottenuti in altri lavori svolti in precedenza, che hanno legato una minore esperienza del CFO con un maggiore utilizzo delle tecniche innovative di management accounting (Narajo-gil et al, 2009; Pavalatos, 2012)

Tabella 4.20 - Riepilogo delle ipotesi formulate

		Supporto/Conferma delle ipotesi formulate			
Ipotesi		Modello 1 ipotizzato	Modello 1 rivisto	Modello 1 rivisto catene	Modello 2
H1	Size -> Utilizzo SMA	SI	SI	SI	NO
H2	Destination comp. -> Utilizzo SMA	NO	/	/	/
H3	Gmagent-> Utilizzo SMA	SI	SI	SI	SI
H4	Chain-> Utilizzo SMA	/	/	SI	/
H5a	Degree -> Utilizzo SMA	NO	NO	NO	NO
H5b	Year Experience -> Utilizzo SMA	NO	NO	NO	NO
H5c	GM Skill -> Utilizzo SMA	SI	SI	SI	SI
H6	Outsourcing -> Utilizzo SMA	NO	/	/	/
H7	Utilizzo SMA -> Performance eco-fin	SI	SI	SI	NO
H8	Utilizzo SMA -> Customer Performance	SI	SI	SI	SI

Confermando gli studi precedenti è emerso che l'utilizzo dello SMA ha un effetto positivo sulla performance aziendale (Cadez e Guilding, 2008; Amanollah et al, 2017; Turner et al, 2017). Questo effetto positivo si è ottenuto per quanto riguarda sia la performance economico-finanziaria che la customer performance, fatta eccezione per il Modello 2, nel quale è stata utilizzata come misura di performance economico-finanziaria il ROS per i sopracitati motivi.

In seguito alla revisione del modello è stato evidenziato l'effetto positivo che ha la customer performance nei confronti della performance economico-finanziaria, in tutti i modelli di riferimento. Questo risultato è coerente con altri studi in dottrina che hanno evidenziato allo stesso modo delle relazioni positive (Bernhardt et al, 2000; Capiez e Kaya, 2004) e in contrasto con studi che invece hanno evidenziato legami negativi o non significativi (Wiley, 1991; Banker et al 2000). Tali diverse relazioni potrebbero essere giustificate in prima istanza dal fatto che i maggiori profitti possono provenire dai minori costi sostenuti dall'azienda per curare le relazioni con i clienti (cattivi profitti) o al contrario dal valore creato dalle relazioni istaurate con i clienti (buoni profitti) (Reichheld, 2006). Inoltre, è necessario considerare che un Hotel non può pensare di sopravvivere se non mirando a soddisfare i propri clienti (Chi e Gursoy, 2009) in virtù del fatto che la soddisfazione del cliente costituisca la chiave del successo aziendale (Kim et al 2014).

Infine, l'analisi degli effetti indiretti del modello di equazioni strutturali (Preacher e Hayes, 2004) non ha evidenziato nessuna influenza significativa da parte della performance aziendale (economico-finanziaria e customer performance) su l'utilizzo dello strategic management accounting.

CAPITOLO 5 – ASSUNZIONI CONCLUSIVE

Nel presente lavoro, con l'ausilio di una metodologia di ricerca mista, si sono approfondite le dinamiche derivanti dall'utilizzo dello strategic management accounting a livello di gruppo aziendale e come le caratteristiche di contesto ne influenzassero l'utilizzo a livello di singola unità operativa.

Attraverso le interviste, infatti, si è potuto comprendere quali tecniche di strategic management accounting fossero utilizzate a livello corporate aziendale e quale fosse la diversa enfasi che venisse posta da parte dei CFO sulle diverse tecniche. Inoltre, si è potuto evincere quali fossero i soggetti coinvolti nel processo di diffusione delle informazioni provenienti dall'utilizzo del management accounting e di come i CFO si interfacciassero con gli stessi. D'altro canto, con l'analisi quantitativa si sono potuti esplorare alcuni fattori contingenti che influenzano l'adozione delle tecniche di management accounting.

Per quanto concerne le tecniche di management accounting utilizzate, si è evidenziato come le stesse potevano essere ricondotte alle tecniche SMA individuate in dottrina (Gulding et al, 2000; Cadez e Gulding, 2008). Tra le tecniche evidenziate vi erano la *customer profitability analysis (CPA)* (Ward, 1992; Zeithaml, 2000), lo *strategic pricing "l'attribute costing"* (Roslender e Hart, 2003), la *misurazione integrata delle performance* (Kaplan e Norton, 1992; Libby et al., 2004) e la contabilità dei competitor (Simmonds, 1986; Bromwich, 1990; Moon e Bates, 1993). L'utilizzo delle stesse può essere riconducibile alla necessità da parte dell'azienda di avere un orizzonte temporale della gestione di lungo periodo, tenendo conto dell'aspetto più importante, ovvero l'ambiente esterno, composto da clienti e competitor. Tali necessità discendono dalla sempre maggiore competitività del mercato e dalle caratteristiche peculiari di questo settore, dove la reputazione è un elemento fondamentale per il successo dell'azienda nel lungo periodo (Kaplan e Norton, 1992; Yacouvel e Fleischer, 2012). L'importanza di quest'ultima trova giustificazione nel fatto che la reputazione dell'azienda, in questo caso di un hotel, sia data ai giorni d'oggi dalla soddisfazione media del cliente, messa a confronto con quella dei competitor (McManus, 2013) anche all'interno dei portali web/social media, diventati questi ultimi misure sempre più attuali della performance aziendale (Arnaboldi et al, 2017). Per tali ragioni, l'azienda dovrebbe utilizzare delle tecniche che possano produrre informazioni relative a clienti e competitor sia sotto il profilo economico finanziario (CPA e competitor performance appraisal) che quello non economico finanziario (competitor position monitoring) (McManus, 2013).

A livello di singola azienda si è avuto modo di constatare quali soggetti fossero coinvolti nel processo di controllo contabile aziendale. In modo particolare, si è potuto evincere quali fossero i legami tra il CEO del gruppo, il CFO, gli area manager, i general manager ed eventualmente i financial controller delle singole strutture. Contrariamente ad una visione classica, dove gli esperti contabili (CFO, Financial Controller) erano semplici elaboratori delle informazioni contabili per il top management, in questo caso si ha evidenza di come gli stessi siano coinvolti nell'intero management aziendale (Cadez e Gulding, 2008; Jorgensen e Messner, 2010). Di fatto, è vero che gli esperti contabili producono informazioni utili al fine di prendere decisioni strategiche per il top management (Bromwich, 1990; Tillman e Goddard, 2008), ma allo stesso tempo queste informazioni sono diffuse anche ad altri soggetti facenti parte dell'organizzazione, con l'obiettivo di migliorare il processo strategico. Questo risultato è coerente con il filone della letteratura "dell'accounting e strategising" (Jorgensen e Messner, 2010; Skærbæk e Tryggestad 2010), secondo il quale le informazioni contabili sono diffuse e utilizzate dai manager di medio livello per partecipare ai processi di decisione strategica (Ahrens e Chapman 2002; Hansen e Mouritsen 2005; Jorgensen e Messner 2010;

Skærbæk e Tryggestad 2010) e tale coinvolgimento può essere inteso come SMA (Cadez e Guilding, 2008).

Invece, con riferimento al maggior grado di centralizzazione dei processi contabili, i risultati sono coerenti con quanto evidenziato da Brugess (2007; 2017) per il comparto britannico. Le catene di maggiori dimensioni o internazionali sono solitamente organizzate con un financial controller per ogni singola struttura (Brugess, 2007;2012)

Dall'analisi delle interviste è inoltre emersa quale fosse la rilevanza strategica per gli intervistati delle tecniche di management accounting utilizzate. Queste ultime sono state definite sia come tecniche utili per il monitoraggio dell'ambiente esterno sia per orientare al futuro la gestione aziendale, coerentemente con quella che è la definizione di tali tecniche in letteratura (Cadez e Guilding, 2008; 2012). Il raggiungimento del risultato nel lungo periodo, secondo gli intervistati, può essere ottenuto, solo disponendo di un set di informazioni che consenta loro di prendere delle decisioni di medio lungo termine (Bromwich, 1990). Questo set di informazioni deve riguardare i due principali stakeholder che compongono l'ambiente esterno dell'impresa, quindi i clienti e i competitors. Un altro degli aspetti di cui è necessario dare evidenza fa riferimento al fatto che gli intervistati abbiano assegnato una finalità strategica, non solo alle singole tecniche, ma anche all'intero sistema di controllo di gestione, utile al supporto del management nelle decisioni strategiche (Hoque, 2004)

Tra le ragioni di implementazione e utilizzo di tecniche di strategic management accounting, i CEO e CFO hanno evidenziato l'importanza di utilizzare tali tecniche nel processo di controllo strategico (Goold e Quinn, 1990; Ittner e Larcker, 1997). In modo particolare, durante le interviste emerge un riferimento al controllo sulla validità della strategia implementata (Schreyoog e Steinmann, 1987) e alla scelta delle azioni correttive. Si tratta di un orientamento diverso rispetto a quello tradizionale del controllo di gestione, inteso come maggiormente focalizzato verso l'interno (processi aziendali, ruolo dipendenti, ecc.)(Merchant et al., 2013). Di fatto, il cambiamento nei piani strategici può avvenire solo se siano presenti delle tecniche utili al monitoraggio dell'ambiente esterno (Veen-Dirks e Wijn, 2002; Cadez e Guilding, 2008). Tale finalità, ritenuta importante da parte degli intervistati, può essere spiegata dal fatto che l'implementazione del controllo strategico dipende dall'incertezza del contesto in cui l'azienda operi. Quest'incertezza può essere dovuta al grado di competitività del settore in cui l'azienda opera (Minzberg, 1994; Eisenhardt, 2002), in questo caso particolare quella del settore dell'ospitalità (Kotas, 1999; Dittman et al, 2009). Una delle tecniche SMA che risulta maggiormente utile per il controllo strategico, secondo gli intervistati, è la misurazione integrata delle performance (Kaplan e Norton, 1992). Infatti, Atnkinson (2006) ha dimostrato come la misurazione integrata delle performance potesse essere utile nel processo di controllo strategico. Il controllo strategico si basa sul fatto che le tecniche utilizzate per il monitoraggio dell'ambiente esterno debbano risultare utili per definire il successo dell'azienda nel mercato. Gli elementi che devono essere misurati sono quelli attinenti ai clienti e ai competitor e le altre minacce esterne che possono far divergere l'andamento dell'azienda rispetto ai piani strategici (Schreyoog e Steinmann, 1987, Bromwich, 1990; Ward, 1993; Ittner e Larcker, 1997; Veen-Dirk e Wijn, 2002; Jusoh et al, 2008; Aureli et al 2018).

Tra le due differenti tipologie di analisi (qualitativa e quantitativa) vi è un risultato comune relativo alla "accountability o rendicontazione dell'operato" (Giddens, 1979; Robert e Scapens, 1985; Ahrens e Chapman, 2002) da parte dei manager. Quest'aspetto, può essere inteso come anello di congiunzione per spiegare quale sia l'utilizzo di tali sistemi a livello corporate che a livello di singola business unit. Nell'analisi a livello di singola unità operativa si è evidenziato come la presenza di un manager esterno comporti ad un maggior utilizzo di queste tecniche. Quest'evidenza trova una

potenziale giustificazione nei risultati delle analisi qualitative. Infatti, gli intervistati hanno evidenziato come tra le ragioni di utilizzo dei sistemi di controllo vi fosse il monitoraggio sull'operato dei general manager.

Inoltre, un'altra plausibile spiegazione può essere data se si fa riferimento alla teoria dell'agenzia e i suoi legami con il management accounting (Lambert, 2006). Seguendo l'approccio della teoria dell'agenzia il proprietario dell'Hotel può essere inteso come un principale che decide di contrattualizzare un general manager professionista per la gestione della propria struttura (Hodari et al, 2017). Questo comporta che vi sia un'elevata asimmetria sulla gestione aziendale tra i due soggetti (Sharma, 1997, Cuevas-Rodriguez, 2012), la quale risulta però mitigabile con un monitoraggio attivo da parte del principale sull'operato dell'agente (Heide et al, 2007).

Nella pratica, questo può avvenire con l'implementazione di sistemi contabili di controllo (Roberts, e Scapens 1985; Ahrens e Chapman. 2002) sull'operato dei manager, in modo tale che essi debbano rendicontare quanto svolto. Tale rendicontazione da parte dei general manager non avverrà quindi solo su aspetti economico finanziari, ma vi sarà l'introduzione di metriche non economico-finanziarie, relative perlopiù ai rapporti con competitor e clienti. Tale aspetto risulta possibile in tale tipologia di settore vista la mole di dati provenienti dai big data o social media che si hanno a disposizione (Arnaboldi et al, 2017). Le caratteristiche delle tecniche SMA e il loro orientamento verso il futuro e l'esterno sono utili per monitorare questi aspetti, allineando gli interessi di entrambi i soggetti sotto il profilo della reputazione dell'azienda hotel e del manager.

Il monitoraggio di questi indicatori, con l'ausilio delle tecniche SMA, può essere spiegato se si considerano gli aspetti legati alla customer performance (intesa, ad esempio, come soddisfazione dei clienti sui portali web). La customer performance, infatti, può essere intesa come una delle principali misure di performance aziendale, considerato che la stessa avrà dei riflessi sulla futura performance economico-finanziaria. Conseguentemente, il principale mirerà quindi a conseguire livelli soddisfacenti di customer performance.

Allo stesso tempo, questa misura rispecchierà non solo la performance aziendale, ma anche la performance del general manager. Infatti, considerando che il mercato del lavoro nel settore dell'ospitalità può intendersi come dinamico e mobile e che siano di pubblico dominio (siti web) le informazioni sulla performance aziendale con riferimento a questi aspetti (Fama, 1980), il general manager che vuole essere assunto, ad esempio, da un'altra azienda, mirerà ad ottenere anche buoni livelli di customer performance. Ne consegue, che sia il manager che il principale saranno stimolati ad utilizzare delle tecniche contabili che gli permettano di monitorare e migliorare tali aspetti, come le tecniche SMA.

Sotto il profilo della reputazione è da considerare la relazione tra hotel di catena e utilizzo dello strategic management accounting. I gruppi di catena mirano a mantenere alta la reputazione dei loro brand con la definizione di standard di qualità, e avranno un sistema di contabilità maggiormente sofisticato rispetto agli hotel indipendenti (Collier e Gregory, 1995; Harris e Monigello, 2006; Jagels, 2006), orientato a monitorare tutti gli aspetti che riguardano i clienti e i competitors. L'appartenenza ad una catena inoltre consente al general manager di utilizzare il benchmarking a livello interno, con gli standard definiti dalla catena.

Un altro aspetto evidenziato è quello che lega positivamente le competenze funzionali e cognitive del general manager ed il grado di utilizzo delle tecniche SMA utilizzate. Premettendo che il sistema contabile faccia solitamente riferimento agli addetti o direttori finanziari, anche il general manager ha una sua influenza nel design di questo tipo di sistemi (Hiebl, 2014). Tale risultato può trovare spiegazione con l'ausilio della "upper echelons theory" (Hambrick e Mason, 1984). Di fatto, maggiori

sono le competenze del general manager, maggiore sarà la sua capacità di innovare implementando le tecniche SMA o utilizzando maggiormente le stesse rispetto ad altri general manager meno competenti (Narajo-gil et al., 2009). Per quanto concerne il grado di istruzione del general manager i risultati dell'analisi non risultano significativi, in linea con lo studio di Kalkouran et al (2017). Viceversa, i risultati divergono con le relazioni positive evidenziate tra CEO e innovazioni contabili da Narajo-gil e Hartman (2007). Invece, con riferimento all'esperienza del general manager i risultati sono linea con quanto evidenziato da Narajo-gil et al (2009) e da Pavlatos (2012) con riferimento ai CFO.

Le ragioni di tali risultati potrebbero risiedere nel fatto che l'utilizzo di tecniche di management accounting innovative, come lo SMA, derivi dalla necessità da parte del manager di maggiori informazioni sull'andamento azienda, dalle sue capacità di comprendere questa tipologia di informazioni e se necessario implementare nuove tecniche utili a soddisfare il suo fabbisogno informativo.

Inoltre, coerentemente con gli studi precedenti è stato evidenziato come lo SMA abbia un effetto sulla performance aziendale, sia economico-finanziaria che non economico-finanziaria (customer performance). Questo risultato rafforza i risultati dei precedenti studi (Cadez e Guilding, 2008; 2012; Kalkhouran et al 2017), ma allo stesso tempo evidenzia l'influenza della customer performance sulla performance economico-finanziaria (Kim et al, 2014).

La ricerca si è posta l'obiettivo di contribuire alla letteratura principalmente su due diversi ambiti, il primo relativo alla dottrina del management accounting e il secondo a quella del hospitality management. Con riferimento alla dottrina sviluppata sullo SMA si vuole considerare delle nuove caratteristiche di contesto che potessero spiegare l'adozione di tali tecniche nelle aziende rispetto a quelle già analizzate nei precedenti studi (Cadez e Guilding, 2008; Cinquini e Tenucci, 2010; Carlson-Wall et al 2015; Kalkhouran et al, 2017) e che l'utilizzo di tali tecniche avesse un effetto sulla performance aziendale. In secondo luogo, ha provato a contribuire spiegando come vi siano delle differenze nel ruolo delle tecniche SMA, fondamentali per monitorare tutti gli aspetti della gestione aziendale, a seconda che l'azienda assuma un general manager esterno. Quest'aspetto trova anche una spiegazione a livello di hotel catena, nella resa del conto o accountability (Roberts e Scapens, 1985) richiesta ai general manager degli hotel di catena. Inoltre, questo studio ha provato a confermare i risultati ottenuti da precedenti lavori di ricerca che hanno utilizzato l'upper echelons theory (Habrick e Mason, 1984) per spiegare i sistemi contabili aziendali, con riferimento alle competenze cognitive e funzionali del general manager.

Inoltre, ha provato a contribuire a colmare un gap evidenziato da Nixon e Burns (2012) relativo alla scarsa comprensione di cosa possa intendersi come SMA e per quali motivi esso debba essere utilizzato all'interno delle aziende. L'utilizzo di una metodologia di ricerca mista, ha permesso di cogliere degli aspetti diversi dal semplice utilizzo di una tecnica, evidenziando chi siano i soggetti che utilizzano queste tecniche e quali siano i motivi che portano alla loro implementazione sia a livello corporate che a livello di business unit. Infatti, l'utilizzo dei questionari negli studi svolti sino a questo momento, fatti salvo alcuni importanti lavori (Rickwood et al., 1990; Collier e Gregory, 1995; Lord, 1996; Dixon, 1998; Seal, 2001, 2010; Bhimani e Langfield-Smith, 2007; Tillman e Goddard, 2008; Jorgensen e Messner, 2010; Carlsonwall et al, 2015) non aveva permesso di comprendere quale fosse l'effettiva importanza dello SMA nelle aziende. Al contrario, in questo studio è emerso quale sia il differente ruolo dei manager che operano a livello di uffici centrali e a livello di business unit come destinatari di queste informazioni (Jorgensen e Messner, 2010; Carlson-Wall et al, 2015) e del ruolo sempre più proattivo in termini di coinvolgimento del CFO o responsabile finanziario nei processi decisionali strategici (Zoni e Merchant, 2007; Cadez e Guilding,

2008). Infine, ci si propone di chiarire un criterio per l'identificazione di una tecnica come strategica, coerentemente con quanto teorizzato da parte di Cadez e Guidling (2008)

Per quanto attiene alla dottrina di hospitality management, questo studio contribuisce alla letteratura in quanto ha permesso di comprendere quanto capillare sia la diffusione delle tecniche di management accounting nel settore dell'ospitalità (Pavlatos, 2009; Pavlatos e Paggios, 2015; Tuner et al, 2017) italiano e quali tecniche siano utilizzate maggiormente a livello di singola unità operativa o a livello di uffici centrali, nel caso delle catene (Collier e Gregory, 1995). Inoltre, si è potuta dare evidenza di come la gestione di un hotel da parte della catena influenzi l'adozione di queste tecniche. Infine, si è potuto evidenziare quanto il ruolo strategico del CFO nel settore dell'ospitalità sia sempre più importante (Brugess, 2017), e differente rispetto a quello evidenziato nel passato di un semplice elaboratore di dati (Brugess, 1996; Harris e Brawn, 1998; Harris, 2010).

Con riferimento alle implicazioni pratiche del lavoro si è evidenziato come lo strategic management accounting sia potenzialmente utile per migliorare le performance aziendale sia sotto il profilo economico-finanziario che della customer performance; ciò in misura maggiore se vi è un manager esterno o competente. In secondo luogo, i manager dell'ospitalità potrebbero comprendere quali possano essere le modalità di utilizzo, in ottica strategica, delle tecniche di controllo direzionale. Inoltre, si vuole offrire ai manager una panoramica delle tecniche utilizzate a livello di business unit o corporate dalle catene alberghiere operanti in Italia. Infine, si è constatato come non vi sia una forma di controllo di gestione "ideale" a seconda della tipologia di azienda, ma che l'utilizzo di tali tecniche cambi a seconda del contesto in cui l'azienda operi.

In aggiunta, è opportuno sottolineare alcuni limiti presenti in questa ricerca che possono essere attribuiti a due aspetti fondamentali. In primis, nonostante sia stata utilizzata una metodologia mista per l'analisi dei dati, rimangono dei limiti relativi alle singole metodologie di tipo quantitativo (questionari) e di tipo qualitativo (interviste). Nello specifico, con riferimento alla metodologia quantitativa l'utilizzo di misure self-reported per la valutazione dell'utilizzo delle tecniche SMA, può causare bias nelle relazioni tra le variabili. Invece, per quanto concerne la metodologia di tipo qualitativo potrebbero subire il bias della "social desirability"³⁹. Un altro limite è quello relativo al settore utilizzato per le analisi. Sebbene la scelta dello stesso possa essere giustificata dall'importanza della customer performance e dall'eterogeneità degli assetti proprietari, al contempo non permette di generalizzare i risultati a tutti gli altri settori.

Per concludere, sarebbe inoltre importante che future ricerche sul tema dello strategic management accounting approfondissero la dimensione longitudinale dell'implementazione di tali tecniche con dei casi studio (Cadez e Guidling, 2008). Potrebbe essere, inoltre, utile analizzare le relazioni che esistono tra le diverse strutture proprietarie degli hotel di catena (lease, management contract e franchising) e gli strumenti di management accounting. Infine, potrebbe essere interessante effettuare un'analisi qualitativa anche sulle percezioni da parte dei general manager sulla finalità degli strumenti contabili.

³⁹ Nelle scienze psicosociali, il fattore **desiderabilità sociale** viene definito come quell'effetto di disturbo che entra in gioco in una ricerca/studio quando il soggetto, che risponde a un'intervista o a un questionario, ha la possibilità di dare risposte che possono essere considerate socialmente più accettabili rispetto ad altre (Phillips e Clancy, 1972).

BIBLIOGRAFIA

- Abdel-Kader, M. G. (2011). *Review of management accounting research*. Springer.
- Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24(3), 189–204.
- Abernethy, M. A., & Guthrie, C. H. (1994). An empirical assessment of the “fit” between strategy and management information system design. *Accounting & Finance*, 34(2), 49–66.
- Abernethy, M. A., & Lillis, A. M. (1995). The impact of manufacturing flexibility on management control system design. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), 241–258.
- Ackoff, R. (1970). A concept of corporate planning. *Long Range Planning*, 3(1), 2–8.
- Aguiar, T., & Sangwon, Q. (2015). Assessing the Effects of Leadership Styles on Employees’ Outcomes in International Luxury Hotels. *Journal of Business Ethics*, 469–489. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2170-3>
- Ahn, J., Mortara, L., & Minshall, T. (2014). Linkage between CEO characteristics and OI adoption in innovative SMEs. In *DRUID Academy Conference in Rebild* (pp. 15–17).
- Ahrens, T., & Chapman, C. (2002). The structuration of legitimate performance measures and management: day-to-day contests of accountability in a UK restaurant chain. *Management Accounting Research*, 13(2), 151–171.
- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2006). Theorizing practice in management accounting research. *Handbooks of Management Accounting Research*, 1, 99–112.
- Allegrini, M., & Greco, G. (2013). Corporate boards, audit committees and voluntary disclosure: Evidence from Italian listed companies. *Journal of Management & Governance*, 17(1), 187–216.
- Alsoboa, S. (2015). The external orientation of strategic management accounting: customer accounting, business strategies, and customer performance. *Environment (Woodruff, 1997; Weir, 2014)*, 6(18).
- Amanollah Nejad Kalkhouran, A., Hossein Nezhad Nedaei, B., & Abdul Rasid, S. Z. (2017). The indirect effect of strategic management accounting in the relationship between CEO characteristics and their networking activities, and company performance. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13(4), 471–491.
- Andrews, K. R. (1971). The concept of corporate strategy. *New York*.
- Andrews, K. R. (1987). *The Concept of Corporate strategy*.
- Ansoff, H. I. (1979). *Societal strategy for the business firm*. European Inst. for Advanced Studies in Management.

- Ansoff, H. I. (1965). *Corporate strategy: business policy for growth and expansion*. McGraw-Hill Book.
- Arena, M., & Azzone, G. (2005). ABC, Balanced Scorecard, EVA™: an empirical study on the adoption of innovative management accounting techniques. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 2(3), 206.
<https://doi.org/10.1504/IJAPE.2005.007673>
- Arnaboldi, M., Busco, C., & Cuganesan, S. (2017). Accounting, accountability, social media and big data: revolution or hype? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(4), 762–776.
- Assaf, A. G., & Magnini, V. (2012). Accounting for customer satisfaction in measuring hotel efficiency: Evidence from the US hotel industry. *International Journal of Hospitality Management*, 31(3), 642–647.
- Atkinson, A. B. (2009). Economics as a moral science. *Economica*, 76, 791–804.
- Atkinson, H. (2006). Strategy implementation: A role for the balanced scorecard? *Management Decision*, 44(10), 1441–1460. <https://doi.org/10.1108/00251740610715740>
- Atkinson, H., & Brander Brown, J. (2001). Rethinking performance measures: assessing progress in UK hotels. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 13(3), 128–136.
- Aureli, S. (2014). Relevance and Usage of Management Control Systems with Reference to Strategy Formulation and Control: Evidence from Italian SMEs. In *Handbook of Research on Strategic Management in Small and Medium Enterprises* (pp. 349–371). IGI Global.
- Avci, U., Madanoglu, M., & Okumus, F. (2011). Strategic orientation and performance of tourism firms: Evidence from a developing country. *Tourism Management*, 32(1), 147–157.
<https://doi.org/10.1016/j.tourman.2010.01.017>
- Avcikurt, C., Altay, H., & Oguzhan Ilban, M. (2011). Critical success factors for small hotel businesses in Turkey: an exploratory study. *Cornell Hospitality Quarterly*, 52(2), 153–164.
- Ax, C., & Greve, J. (2017). Adoption of management accounting innovations: Organizational culture compatibility and perceived outcomes. *Management Accounting Research*, 34, 59–74.
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.07.007>
- B.R., Lord. (2007). Strategic management accounting. *Issues in Management Accounting*, 135–153.
- Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7–8), 675–698.
- Bangchokdee, S., & Mia, L. (2016). The role of senior managers' use of performance measures in the relationship between decentralization and organizational performance Evidence from hotels in Thailand. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 12(2), 129–151.
<https://doi.org/10.1108/JAOC-11-2012-0110>

- Banker, R. D., Potter, G., & Srinivasan, D. (2000). An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures. *The Accounting Review*, 75(1), 65–92.
- Bartlett, G., Johnson, E., & Reckers, P. (2015). Accountability and Role Effects in Balanced Scorecard Performance Evaluations When Strategy Timeline Is Specified. *Accountability and Role Effects in Balanced Scorecard Performance Evaluations When Strategy Timeline Is Specified*, 8180(December). <https://doi.org/10.1080/09638180.2013.809977>
- Bergamin Barbato, M. (1991). Programmazione e Controllo in un’Ottica Strategica (Planning and Control in a Strategic Perspective). *UTET, Turin, Italy*, 1–57.
- Berliner, C., & Brimson, J. A. (1988). *Cost Management for Today’s Advanced Manufacturing: The CAM-I Conceptual Design*. Harvard Business School Press. Retrieved from <https://books.google.it/books?id=QfZTAAAMAAJ>
- Bernhardt, K. L., Donthu, N., & Kennett, P. A. (2000). A longitudinal analysis of satisfaction and profitability. *Journal of Business Research*, 47(2), 161–171.
- Bharwani, S., & Talib, P. (2017). Competencies of hotel general managers : a conceptual framework, 29(1), 393–418. <https://doi.org/10.1108/IJCHM-09-2015-0448>
- Bhimani, A. (2009). Risk management, corporate governance and management accounting: Emerging interdependencies. Elsevier.
- Bhimani, A., Gosselin, M., Ncube, M., & Okano, H. (2007). Activity-based costing: how far have we come internationally? *Cost Management*, 21(3), 12–17.
- Bhimani, A., & Keshtvarz, M. (1999). British management accountants: strategically oriented? *Journal of Cost Management*, 13(2), 25–31.
- Bhimani, A., & Langfield-Smith, K. (2007). Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. *Management Accounting Research*, 18(1), 3–31.
- Bisbe, J., & Malagueño, R. (2012). Using strategic performance measurement systems for strategy formulation: Does it work in dynamic environments? *Management Accounting Research*, 23(4), 296–311.
- Bjørnenak, T., & Olson, O. (1999). Unbundling management accounting innovations. *Management Accounting Research*, 10(4), 325–338.
- Bjornenak, T., & Mitchell, F. (1999). *A study of the development of the Activity-Based Costing journal Literature 1987–1998*. University of Pittsburgh Working Paper.
- Boden Jr, R. J., & Nucci, A. R. (2000). On the survival prospects of men’s and women’s new business ventures. *Journal of Business Venturing*, 15(4), 347–362.
- Bodnar, G. H., & Hopwood, W. S. (2012). *Accounting information systems*. Pearson Upper Saddle River.

- Bouchon, B., Saitta, L., & Yager, R. R. (1988). *Uncertainty and Intelligent Systems: 2nd International Conference on Information Processing and Management of Uncertainty in Knowledge Based Systems IPMU'88. Urbino, Italy, July 4-7, 1988. Proceedings*. Springer Science & Business Media.
- Bower, J. L. (1970). Managing the resource allocation process: A study of corporate planning and investment.
- Bowman-Amuah, M. K. (2002, February 5). Remote demonstration of business capabilities in an e-commerce environment. Google Patents.
- Bowman, E. H., & Haire, M. (1975). A strategic posture toward corporate social responsibility. *California Management Review*, 18(2), 49–58.
- Brignall, S. (1997). A contingent rationale for cost system design in services. *Management Accounting Research*, 8(3), 325–346.
- Brignall, T. J., Fitzgerald, L., Johnston, R., & Silvestro, R. (1991). Performance measurement in service businesses. *Management Accounting*, 69(10), 34–36.
- Bromwich, M. (1990). The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1–2), 27–46.
- Brotherton, B. (2004). Critical success factors in UK corporate hotels. *The Service Industries Journal*, 24(3), 19–42.
- Brouthers, K. D., & Roozen, F. A. (1999). Is it time to start thinking about strategic accounting? *Long Range Planning*, 32(3), 311–322.
- Brownlie, D. (1999). Benchmarking your marketing process. *Long Range Planning*, 32(1), 88–95.
- Brugges, C. (2007). Is there a future for hotel financial controllers ?, 26, 161–174.
<https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2005.10.004>
- Buckhiester, B. (2003). Various forecasting models help hotels set selling strategies. *Hotel and Motel Management*, 218(20), 10.
- Burgess, C. L. (1996). A profile of the hotel financial controller in the United Kingdom, United States and Hong Kong. *International Journal of Hospitality Management*, 15(1), 19–28.
- Burgess, C. (2017). Managerial Competencies for U.K. Hotel Financial Controllers: Are They Hospitality Managers or Accountants? *The Journal of Hospitality Financial Management*, 25(1).
- Burgess, C. (2012). Multiple stakeholders and middle managers: the role of the hotel financial controller. *The Service Industries Journal*, 32(1), 151–169.

- Burgess, C. (2011). Are hotel managers becoming more professional : the case of hotel financial controllers ?, *23*(5), 681–695. <https://doi.org/10.1108/09596111111143403>
- Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accountants' new roles—the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review*, *14*(4), 725–757.
- Burns, T., & Stalker, G. M. (1961). The management of. *Innovation*.
- Bushman, R. M., Piotroski, J. D., & Smith, A. J. (2004). What determines corporate transparency? *Journal of Accounting Research*, *42*(2), 207–252.
- Byrne, B. M. (1998). Structural equation modeling with LISREL. *Prelis, and Simplis*, 196–199.
- C. Hax, A., & Majluf, N. (1988). *The Concept of Strategy and the Strategy Formation Process. Interfaces* (Vol. 18). <https://doi.org/10.1287/inte.18.3.99>
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, *33*(7–8), 836–863. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.01.003>
- Cadez, S., & Guilding, C. (2012). Strategy, strategic management accounting and performance: A configurational analysis. *Industrial Management and Data Systems*, *112*(3), 484–501. <https://doi.org/10.1108/02635571211210086>
- Cagwin, D., & Bouwman, M. J. (2002). The association between development, relevance and managerial impact. *Health Policy*, *92*(2), 296–304.
- Capiez, A., & Kaya, A. (2004). Yield management and performance in the hotel industry. *Journal of Travel & Tourism Marketing*, *16*(4), 21–31.
- Carlsson-Wall, M., Kraus, K., & Lind, J. (2015). Strategic management accounting in close inter-organisational relationships. *Accounting and Business Research*, *45*(1), 27–54. <https://doi.org/10.1016/j.agwat.2017.10.014>
- Carlsson-Wall, M., Kraus, K., & Lind, J. (2015). Strategic management accounting in close inter-organisational relationships. *Accounting and Business Research*, *45*(1), 27–54. <https://doi.org/10.1080/00014788.2014.965128>
- Carr, C., & Tomkins, C. (1996). Strategic investment decisions: the importance of SCM. A comparative analysis of 51 case studies in UK, US and German companies. *Management Accounting Research*, *7*(2), 199–217.
- Castellano, N. (2011). Modelli e misure di performance aziendale: analisi della letteratura e spunti di ricerca. *Management Control*.
- Chandler, A. D. (1962). Strategy and structure: Chapters in the history of the American enterprise. *Massachusetts Institute of Technology Cambridge*, *4*(2), 125–137.

- Chapman, C. S. (1997). Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 189–205.
- Chapman, C. S. (2005). Not because they are new: Developing the contribution of enterprise resource planning systems to management control research. *Accounting, Organizations and Society*, 30(7–8), 685–689.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context : findings from contingency-based research and directions for the future, 28, 127–168.
- Chenhall, R. H. (1997). Reliance on manufacturing performance measures, total quality management and organizational performance. *Management Accounting Research*, 8(2), 187–206.
- Chenhall, R. H. (2008). Accounting for the horizontal organization: A review essay. *Accounting, Organizations and Society*, 33(4–5), 517–550.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (2007). Multiple perspectives of performance measures. *European Management Journal*, 25(4), 266–282.
- Chenhall, R. H., & Morris, D. (1986). The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *Accounting Review*, 16–35.
- Chenhall, R., & Langfield-smithf, K. (1998). Factors influencing the role of management accounting in the development of performance measures within organizational change programs, (May).
- Chi, C. G., & Gursoy, D. (2009). Employee satisfaction, customer satisfaction, and financial performance: An empirical examination. *International Journal of Hospitality Management*, 28(2), 245–253.
- Chia, Y. M. (1995). Decentralization, management accounting system (MAS) information characteristics and their interaction effects on managerial performance: a Singapore study. *Journal of Business Finance & Accounting*, 22(6), 811–830.
- Chiang, W.-C., Chen, J. C. H., & Xu, X. (2006). An overview of research on revenue management: current issues and future research. *International Journal of Revenue Management*, 1(1), 97–128.
- Child, J. (1972). Organizational structure, environment and performance: The role of strategic choice. *Sociology*, 6(1), 1–22.
- Child, J. (1984). *Organization: A guide to problems and practice*. Sage.
- Chow, C. W., Shields, M. D., & Wu, A. (1999). The importance of national culture in the design of and preference for management controls for multi-national operations. *Accounting, Organizations and Society*, 24(5–6), 441–461.
- Christensen, C. M., & Raynor, M. E. (2003). *The innovation's solution*. Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.

- Christensen, J., & Demski, J. S. (2003). Factor choice distortion under cost-based reimbursement. *Journal of Management Accounting Research*, 15(1), 145–160.
- Chua, W. F. (2007). Accounting, measuring, reporting and strategizing-Re-using verbs: A review essay. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4–5), 487–494.
- Chung, K. Y., Oh, S. Y., Kim, S. S., & Han, S. Y. (2004). Three representative market segmentation methodologies for hotel guest room customers. *Tourism Management*, 25(4), 429–441.
- CIMA. (2008). *Improving business decision making: UNlocking business intelligence*. London.
- Cinquini, L., Giannetti, R., & Tenucci, A. (2008). L'adozione e la "percezione di utilità" delle tecniche di Advanced Management Accounting: Risultati di uno studio su un campione di aziende italiane. *FINANZA MARKETING E PRODUZIONE*, 1, 42–71.
- Cinquini, L., Collini, P., Marelli, A., & Tenucci, A. (2011). I cambiamenti del costing nelle aziende manifatturiere italiane: risultati di una ricerca comparativa. *Management Control*.
- Cinquini, L., & Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(2), 228–259.
<https://doi.org/10.1108/18325911011048772>
- Coad, A. (1996). Smart work and hard work: explicating a learning orientation in strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 7(4), 387–408.
<https://doi.org/10.1006/MARE.1996.0022>
- Coda, V. (1991). Il problema della valutazione della strategia. Gozzi, A. (a Cura Di), *La Valutazione e La Definizione Delle Strategie Aziendali*, Milano, Etas.
- Coda, V. (1998). Responsabilità degli amministratori e direttori, sistema di controllo interno e internal auditing. *Verso Una Nuova Concezione Di Internal Auditing*, Egea, Milano.
- Coda, V. (1988). *L'orientamento strategico dell'impresa*. Unione Tip.-Ed. Torinese.
- Collier, P. M. (2015). *Accounting for managers: Interpreting accounting information for decision making*. John Wiley & Sons.
- Collier, P., & Gregory, A. (1995). Strategic management accounting: A UK hotel sector case study. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 7(1), 16–21.
<https://doi.org/10.1108/09596119510078171>
- Collier, P., & Gregory, A. (1995). Strategic management accounting. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 7(1), 16–21.
<https://doi.org/10.1108/09596119510078171>
- Cooper, A. C., Gimeno-Gascon, F. J., & Woo, C. Y. (1994). Initial human and financial capital as predictors of new venture performance. *Journal of Business Venturing*, 9(5), 371–395.

- Cooper, R. G., & Kleinschmidt, E. J. (1990). New product success factors: a comparison of 'kills' versus successes and failures. *R&D Management*, 20(1), 47–63.
- Cooper, R. (1992). Activity-based costing. In *Handbuch Kostenrechnung* (pp. 360–383). Springer.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1991). *The design of cost management systems: text, cases, and readings*. Prentice Hall.
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (1999). Develop profitable new products with target costing. *MIT Sloan Management Review*, 40(4), 23.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Samuel, S. (2017). Analysing and interpreting qualitative data in management accounting research. *The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods*, 387.
- Cravens, K. S., & Guilding, C. (2001). An empirical study of the application of strategic management accounting techniques. *Advances in Management Accounting*, 10, 95–124.
- Cruz, I. (2007). How might hospitality organizations optimize their performance measurement systems? *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19(7), 574–588.
- Cruz, I., Scapens, R. W., & Major, M. (2011). The localisation of a global management control system. *Accounting, Organizations and Society*, 36(7), 412–427.
- Cugini, A., Carù, A., & Zerbini, F. (2007). The cost of customer satisfaction: a framework for strategic cost management in service industries. *European Accounting Review*, 16(3), 499–530.
- Cummings, S., & Daellenbach, U. (2009). A guide to the future of strategy?: The history of long range planning. *Long Range Planning*, 42(2), 234–263.
- Currie, G., Tuck, P., & Morrell, K. (2015). How hybrid managers act as “canny customers” to accelerate policy reform: A case study of regulator-regulatee relationships in the UK’s tax agency. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(8), 1291–1309.
- Cyert, R. M., & March, J. G. (1963). A behavioral theory of the firm. *Englewood Cliffs, NJ*, 2, 169–187.
- Dalci, I., Tanis, V., & Kosan, L. (2010). Customer profitability analysis with time-driven activity-based costing: a case study in a hotel. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 22(5), 609–637.
- Dameri, R. P. (2016). *Strengthening Information and Control Systems* (Vol. 14). <https://doi.org/10.1007/978-3-319-26488-2>
- Davila, T. (2000). An empirical study on the drivers of management control systems’ design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 25(4–5), 383–409.
- De Geus, A. P. (1988). *Planning as learning*. Harvard Business Review March/April.

- De Mooij, M., & Hofstede, G. (2010). The Hofstede model: Applications to global branding and advertising strategy and research. *International Journal of Advertising*, 29(1), 85–110.
- de Roos, J., & Wiseheart, M. (2016). Agency Tests in Hotel Management Agreements.
- Dearnley, C. (2005). A reflection on the use of semi-structured interviews. *Nurse Researcher*, 13(1).
- Dekker, H. C. (2003). Value chain analysis in interfirm relationships: a field study. *Management Accounting Research*, 14(1), 1–23.
- Dent, J. F. (1996). Global competition: challenges for management accounting and control. *Management Accounting Research*, 7(2), 247–269.
- Dev, C., Zhou, K. Z., Brown, J., & Agarwal, S. (2009). Customer orientation or competitor orientation: Which marketing strategy has a higher payoff for hotel brands? *Cornell Hospitality Quarterly*, 50(1), 19–28.
- DeZoort, F. T., & Salterio, S. E. (2001). The effects of corporate governance experience and financial-reporting and audit knowledge on audit committee members' judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(2), 31–47.
- Dittman, D. A., Hesford, J. W., & Potter, G. (2008). Managerial Accounting in the Hospitality Industry. *Handbooks of Management Accounting Research*, 3(07), 1353–1369.
[https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(07\)03008-8](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(07)03008-8)
- Dixon, R. (1998). Accounting for strategic management: a practical application. *Long Range Planning*, 31(2), 272–279.
- Drazin, R., & Van de Ven, A. H. (1985). Alternative forms of fit in contingency theory. *Administrative Science Quarterly*, 514–539.
- Dugdale, D. (1994). Theory and practice: The views of CIMA members and students. *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, 72(8), 56–58.
- Edmondson, A. C., & McManus, S. E. (2007). Methodological fit in management field research. *Academy of Management Review*, 32(4), 1246–1264.
- Eisenhardt, K. M. (2002). Has strategy changed? *MIT Sloan Management Review*, 43(2), 88.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency theory: An assessment and review. *Academy of Management Review*, 14(1), 57–74.
- Eyster, J. J. (1997). Hotel management contracts in the US: Twelve areas of concern. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 38(3), 21–33.
- Falkner, E. M., & Hiebl, M. R. W. (2015). Risk management in SMEs: a systematic review of available evidence. *The Journal of Risk Finance*, 16(2), 122–144.

- Fama, E. F. (1980). Agency problems and the theory of the firm. *Journal of Political Economy*, 88(2), 288–307.
- Fama, E. F., & Jensen, M. C. (1983). Separation of ownership and control. *The Journal of Law and Economics*, 26(2), 301–325.
- Fama, E. F., & Jensen, M. C. (1983). Agency problems and residual claims. *The Journal of Law and Economics*, 26(2), 327–349.
- Ferligoj, A., Omladic, V., & Coenders, G. (2003). Multivariate analysis: Structural equation models (SEM). Ljubljana: University of Ljubljana.
- Fern, R. H., & Tipgos, M. A. (1988). Controllers as business strategists a progress report. *Strategic Finance*, 69(9), 25.
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263–282. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>
- Ferreira, L. D., & Merchant, K. A. (1992). Field research in management accounting and control: a review and evaluation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(4).
- Finkelstein, S. (1992). Power in top management teams: Dimensions, measurement, and validation. *Academy of Management Journal*, 35(3), 505–538.
- Fiorentino, A. (1995). Budget hotels: not just minor hospitality products. *Tourism Management*, 16(6), 455–462.
- Fisher, J. (1995). Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. *Journal of Accounting Literature*, 14, 24.
- Fisher, J. G. (1998). Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions. *Behavioral Research in Accounting*, 10, 47.
- Foster, G., & Gupta, M. (1994). Marketing, cost management and management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 6, 43.
- Foster, G., Gupta, M., & Sjoblom, L. (1996). Customer profitability analysis: challenges and new directions. *Journal of Cost Management*, 10, 5–17.
- Foster, G., Gupta, M., & Sjoblom, L. (1996). Customer profitability analysis: challenges and new directions. *Journal of Cost Management*, 10, 5–17.
- Friedman, A. L., & Lyne, S. R. (1997). Activity-based techniques and the death of the beancounter. *European Accounting Review*, 6(1), 19–44.
- Frigotto, M. L., Collier, G., & Collini, P. (2013). The Strategy and Management Control Systems relationship as emerging dynamic process. *Journal of Management and Governance*, 17(3), 631–656. <https://doi.org/10.1007/s10997-011-9198-x>

- Furrer, O., Thomas, H., & Goussevskaia, A. (2008). The structure and evolution of the strategic management field: A content analysis of 26 years of strategic management research. *International Journal of Management Reviews*, 10(1), 1–23.
- Gerbing, D. W., & Hamilton, J. G. (1996). Viability of exploratory factor analysis as a precursor to confirmatory factor analysis. *Structural Equation Modeling: A Multidisciplinary Journal*, 3(1), 62–72.
- Gerdin, J. (2005). Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach. *Accounting, Organizations and Society*, 30(2), 99–126.
- Gerdin, J., & Greve, J. (2004). Forms of contingency fit in management accounting research—a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3–4), 303–326.
- Gibson, D. A. (2004). Hotel controllers in the 21st century — a Hong Kong perspective on desired attributes, 23, 485–503. <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2004.02.003>
- Giddens, A. (1979). Agency, structure. In *Central problems in social theory* (pp. 49–95). Springer.
- Ginzberg, M. J. (1980). An organizational contingencies view of accounting and information systems implementation. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 369–382.
- Goddard, P., & Standish-Wilkinson, G. (2002). Hotel management contract trends in the Middle East. *Journal of Retail & Leisure Property*, 2(1), 66–80.
- Goold, M., & Quinn, J. J. (1990). The paradox of strategic controls. *Strategic Management Journal*, 11(1), 43–57.
- Gordon, L. A., Larcker, D. F., & Tuggle, F. D. (1978). Strategic decision processes and the design of accounting information systems: Conceptual linkages. *Accounting, Organizations and Society*, 3(3–4), 203–213.
- Gordon, L. A., & Narayanan, V. K. (1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), 33–47.
- Govindarajan, V., & Fisher, J. (1990). Strategy, control systems, and resource sharing: Effects on business-unit performance. *Academy of Management Journal*, 33(2), 259–285.
- Govindarajan, V., & Shank, J. K. (1992). Strategic cost management: tailoring controls to strategies. *Journal of Cost Management*, 6(3), 14–25.
- Granlund, M., & Lukka, K. (2017). Critical Perspectives on Accounting Investigating highly established research paradigms : Reviving contextuality in contingency theory based management accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 45, 63–80. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.11.003>

- Grant, R. M., & Jordan, J. J. (2012). *Foundations of Strategy*. Wiley. Retrieved from <https://books.google.it/books?id=hz2VZwEACAAJ>
- Groot, T. L. C. M., & Bhimani, A. (1996). Managing costs in the Netherlands: past theory and current practice. *Management Accounting, European Perspectives*, 164–180.
- Guilding, C., & Moorhouse, M. (1992). The case for brand value budgeting. *Drury, C.(Ed.), Management Accounting Handbook*. Butterworth-Heinemann, London.
- Guilding, C. (1999). Competitor-focused accounting: an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, 24(7), 583–595.
- Guilding, C., Cravens, K. S., & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11(1), 113–135.
- Guilding, C., & McManus, L. (2002). The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: An exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, 27(1–2), 45–59. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00030-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00030-7)
- Gul, F. A., & Chia, Y. M. (1994). The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: a test of three-way interaction. *Accounting, Organizations and Society*, 19(4–5), 413–426.
- Gupta, A. K., & Govindarajan, V. (1984). Build, hold, harvest: Converting strategic intentions into reality. *Journal of Business Strategy*, 4(3), 34–47.
- Gupta, A. K., & Govindarajan, V. (1984). Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation. *Academy of Management Journal*, 27(1), 25–41.
- Haiza Muhammad Zawawi, N., & Hoque, Z. (2010). *Research in management accounting innovations: An overview of its recent development*. *Qualitative Research in Accounting & Management* (Vol. 7). <https://doi.org/10.1108/11766091011094554>
- Haktanir, M., & Harris, P. (2005). Performance measurement practice in an independent hotel context: A case study approach. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 17(1), 39–50.
- Haldma, T., & Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, 13(4), 379–400.
- Hambrick, D. C. (2007). Upper echelons theory: An update. *Academy of Management Briarcliff Manor, NY 10510*.
- Hambrick, D. C., & Mason, P. A. (1984). Upper echelons: The organization as a reflection of its top managers. *Academy of Management Review*, 9(2), 193–206.
- Hamermesh, R. G. (1986). Making planning strategic. *Harvard Business Review*, 64(4), 115–120.

- Hansen, S. C. (1998). Cost analysis, cost reduction and competition. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 181–204.
- Harris, P.J., & Mongiello, M. (2001). Key performance indicators in European hotel properties: general managers' choices & company profiles. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 13(3), 120–127. doi: 10.1108/09596110110388909.
- Harris, P. J., & Brown, J. B. (1998). Research and development in hospitality accounting and financial management. *International Journal of Hospitality Management*, 17(2), 161–182.
- Hartmann, F. G. H., & Moers, F. (2003). Testing contingency hypotheses in budgetary research using moderated regression analysis: a second look. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7–8), 803–809.
- Hax, A. C., & Majluf, N. S. (1991). The strategic concept and process. *New Jersey: Englewood*.
- Heagy, C. D. (1991). Determining optimal quality costs by considering cost of lost sales. *Journal of Cost Management*, 5(3), 64–72.
- Heide, J. B., Wathne, K. H., & Rokkan, A. I. (2007). Interfirm monitoring, social contracts, and relationship outcomes. *Journal of Marketing Research*, 44(3), 425–433.
- Henri, J. F., Boiral, O., & Roy, M. J. (2014). Strategic cost management and performance: The case of environmental costs. *British Accounting Review*, 48(2), 269–282.
<https://doi.org/10.1016/j.bar.2015.01.001>
- Herrmann, P. (2005). Evolution of strategic management: the need for new dominant designs. *International Journal of Management Reviews*, 7(2), 111–130.
- Hiebl, M. R. W. (2014). Upper echelons theory in management accounting and control research. *Journal of Management Control*, 24(3), 223–240.
- Ho, S. S. M., Li, A. Y., Tam, K., & Zhang, F. (2015). CEO gender, ethical leadership, and accounting conservatism. *Journal of Business Ethics*, 127(2), 351–370.
- Hodari, D., Turner, M. J., & Sturman, M. C. (2017). International Journal of Hospitality Management How hotel owner-operator goal congruence and GM autonomy influence hotel performance. *International Journal of Hospitality Management*, 61, 119–128.
<https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2016.11.008>
- Hofstede, G. (1980). Motivation, leadership, and organization: do American theories apply abroad? *Organizational Dynamics*, 9(1), 42–63.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003). Beyond budgeting. *Harvard Business School Press, Boston*.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003). *Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*. Harvard Business Press.
- Hoque, Z. (2002). *Strategic management accounting*. Spiro press.

- Hoque, Z. (2004). A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: impact on organizational performance. *International Business Review*, 13(4), 485–502.
- Hoque, Z., Mia, L., & Alam, M. (2001). Market competition, computer-aided manufacturing and use of multiple performance measures: an empirical study. *The British Accounting Review*, 33(1), 23–45.
- Horton, K. E., & Wanderley, C. de A. (2018). Identity conflict and the paradox of embedded agency in the management accounting profession: Adding a new piece to the theoretical jigsaw. *Management Accounting Research*, 38, 39–50. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.06.002>
- Hsinchun Chen, R. H. L. C. and V. C. S. (2012). Business Intelligence and Analytics: From Big Data to Big Impact. *MIS Quarterly*, 36(4), 1165–1188.
- Hunger, J. D., & Wheelen, T. L. (2001). *Strategic Management*. 1996. Fifth Editions. Addison-Wesley Publishing Company, Inc. Agung J.(penterjemah).
- HVS. (2002). *The Hotel Investment HandBook*.
- Indounas, K. (2014). The antecedents of strategic pricing and its effect on company performance in the case of industrial service firms. *Journal of Services Marketing*, 28(5), 402–413.
- Invernizzi, G., Milano, M., & Milano, E. (2004). *Strategia e politica aziendale*. Milano: McGraw-Hill.
- Invernizzi, G. (2008). *Strategia aziendale e vantaggio competitivo*.
- Israelsen, P., Andersen, M., Rohde, C., & Sørensen, P. E. (1996). Management Accounting in Denmark; Theory and Practice. In *Management Accounting; European Perspectives* (pp. 31–53). Oxford University Press.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (1997). Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3–4), 293–314.
- Ittner, C. D., Larcker, D. F., & Rajan, M. V. (1997). The choice of performance measures in annual bonus contracts. *Accounting Review*, 231–255.
- Ittner, C. D., Larcker, D. F., & Randall, T. (2003). Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7–8), 715–741.
- Jacobides, M. G. (2010). Strategy tools for a shifting landscape. *Harvard Business Review*, 88(1).
- Jagels, M. G., Jagels, M., & Ralston, C. E. (2006). *Hospitality management accounting*. John Wiley and sons.
- Jemison, D. B., Sitkin, S. B., The, S., Review, M., Jan, N., & Jemison, D. B. (1986). *Corporate Acquisitions : A Process Perspective* Published by : Academy of Management Stable URL : <http://www.jstor.org/stable/258337> Linked references are available on JSTOR for this article :

Corporate Acquisitions : A Process Perspective. *The Academy of Management Review*, 11(1), 145–163.

Jogarathnam, G. (2017). The effect of market orientation, entrepreneurial orientation and human capital on positional advantage: Evidence from the restaurant industry. *International Journal of Hospitality Management*, 60, 104–113.

Jogarathnam, G., Tse, E. C., & Olsen, M. D. (1999). An empirical analysis of entrepreneurship and performance in the restaurant industry. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 23(4), 339–353.

Johnson, T. H., & Kaplan, R. S. (1987). Relevance lost: the rise and fall of management accounting.

Jones, T. A. (2008). Changes in hotel industry budgetary practice. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 20(4), 428–444.

Jöreskog, K. G., & Sörbom, D. (1993). *LISREL 8: Structural equation modeling with the SIMPLIS command language*. Scientific Software International.

Jørgensen, B., & Messner, M. (2010). Accounting , Organizations and Society Accounting and strategising : A case study from new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 35(2), 184–204. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.04.001>

Jorissen, A., Laveren, E., Martens, R., & Reheul, A.-M. (2002). Differences between family and non-family firms: the impact of different research samples with increasing elimination of demographic sample differences.

Jusoh, R., & Parnell, J. A. (2008). Competitive strategy and performance measurement in the Malaysian context: An exploratory study. *Management Decision*, 46(1), 5–31.

KAPLAN, R. S. A., Cooper, R. S. K. R., Kaplan, R. S., Kaplan, R. S., Cooper, R., & COOPER, R. A. (1998). *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Harvard Business School Press. Retrieved from <https://books.google.it/books?id=SP4ziJkv3yQC>

Kaplan, R. S. (1984). The evolution of management accounting. In *Readings in accounting for management control* (pp. 586–621). Springer.

Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1999). *Prozesskostenrechnung als Managementinstrument*. Campus-Verlag.

Kaplan, R. S., Kaplan, R. E., Norton, D. P., Norton, D. P., & Davenport, T. H. (2004). *Strategy maps: Converting intangible assets into tangible outcomes*. Harvard Business Press.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). In Search of Excellence—der Maßstab muß neu definiert werden. *Harvard Manager*, 14(4), 37–46.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system. Harvard business review Boston.

- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part I. *Accounting Horizons*, *15*(1), 87–104.
- Kennedy, A. A. (2000). *The end of shareholder value: corporations at the crossroads*. Perseus Publishing. Retrieved from <https://books.google.it/books?id=pTe6AAAAIAAJ>
- Khandwalla, P. N. (1972). The effect of different types of competition on the use of management controls. *Journal of Accounting Research*, 275–285.
- Kim, H.-Y., Lee, J. Y., Choi, D., Wu, J., & Johnson, K. K. P. (2013). Perceived benefits of retail loyalty programs: Their effects on program loyalty and customer loyalty. *Journal of Relationship Marketing*, *12*(2), 95–113.
- Kim, M. R., Schmidgall, R. S., & Damitio, J. W. (2017). Key Managerial Accounting Skills for Lodging Industry Managers: The Third Phase of a Repeated Cross-Sectional Study. *International Journal of Hospitality and Tourism Administration*, *18*(1), 23–40.
<https://doi.org/10.1080/15256480.2016.1263169>
- Kim, W. G., & Kim, D. J. (2004). Factors affecting online hotel reservation intention between online and non-online customers. *International Journal of Hospitality Management*, *23*(4), 381–395.
- Kiril, T. (2014). *Handbook of Research on Strategic Management in Small and Medium Enterprises*. <https://doi.org/10.4018/978-1-4666-5962-9>
- Klassen, K. J., Laplante, S. K., & Carnaghan, C. (2014). A model of multinational income shifting and an application to tax planning with e-commerce. *The Journal of the American Taxation Association*, *36*(2), 27–53.
- Kostakis, A., Panigirtzoglou, N., & Skiadopoulos, G. (2011). Market timing with option-implied distributions: A forward-looking approach. *Management Science*, *57*(7), 1231–1249.
- Kotas, R. (1999). *Management accounting for hospitality and tourism*. Cengage Learning EMEA.
- Lambert, R. A. (2006). Agency theory and management accounting. *Handbooks of Management Accounting Research*, *1*, 247–268.
- Lamminmaki, D. (2008). Accounting and the management of outsourcing: An empirical study in the hotel industry. *Management Accounting Research*, *19*(2), 163–181.
- Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, *21*(2), 204–228.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, *22*(2), 207–232.
- Lapsley, I., & Rekers, J. V. (2017). The relevance of strategic management accounting to popular culture: The world of West End Musicals. *Management Accounting Research*, *35*, 47–55.
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2017.01.001>

- Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). Differentiation and integration in complex organizations. *Administrative Science Quarterly*, 1–47.
- Learned, E. P., Christensen, C. R., Andrews, K. R., & Guth, W. D. (1965). Business Policy: Text and Cases, Homewood IL, Richard D. Irwin, (1965/1969).
- Libby, T., Salterio, S. E., & Webb, A. (2004). The balanced scorecard: The effects of assurance and process accountability on managerial judgment. *The Accounting Review*, 79(4), 1075–1094.
- Libby, T., & Waterhouse, J. H. (1996). Predicting change in management accounting systems. *Journal of Management Accounting Research*, 8, 137.
- Linda K. Stroh, Jeanne M. Brett, J. P. B. and A. H. R. (1996). Agency Theory and Variable Pay Compensation Strategies. *The Academy of Management Journal*, 39, 751–767.
- Lindsay, S. (2000). Culture, mental models, and national prosperity. *Culture Matters: How Values Shape Human Progress*, 282–295.
- Lingle, J. H., & Schiemann, W. A. (1996). From balanced scorecard to strategic gauges: is measurement worth it? *Management Review*, 85(3), 56.
- Lodh, S. C., & Gaffikin, M. J. R. (2003). Implementation of an integrated accounting and cost management system using the SAP system: a field study. *European Accounting Review*, 12(1), 85–121.
- Lorange, P., & Vancil, R. F. (1977). *Strategic planning systems*. Prentice Hall.
- Lord, B. R. (1996). Strategic management accounting: the emperor's new clothes? *Management Accounting Research*, 7(3), 347–366.
- Lovelock, C. H. (1992). *Managing services*. Prentice-Hall International.
- Luft, J., & Shields, M. D. (2003). Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 169–249.
- Ma, Y., & Tayles, M. (2009). On the emergence of strategic management accounting: an institutional perspective. *Accounting and Business Research*, 39(5), 473–495.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300.
- March, J. G., & Simon, H. A. (1958). *Organizations*.
- Marchi, L. (2011). L'evoluzione del controllo di gestione nella prospettiva informativa e gestionale esterna. *Management Control*.
- Mattimoe, R., & Seal, W. (2011). Pricing in a service sector context: Accounting and marketing logics in the hotel industry. *European Accounting Review*, 20(2), 355–388.

- McGuffie, J. (1996). Franchising hotels in Europe. *Travel & Tourism Analyst*, (1), 36–52.
- Mcmanus, L. (2013). International Journal of Hospitality Management Customer accounting and marketing performance measures in the hotel industry : Evidence from Australia. *International Journal of Hospitality Management*, 33, 140–152.
<https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2012.07.007>
- McNair, C. J., & Leibfried, K. H. J. (1992). *Benchmarking: A tool for continuous improvement*. John Wiley & sons.
- Merchant, K., Van Der Stede, W., & Zoni, L. (2013). *Sistemi di controllo di gestione. Misure di performance, valutazione e incentivi*. Pearson.
- Merton, R. K., Fiske, M., & Kendall, P. A. (1956). The focused interview; a manual of problems and procedures.
- Messner, M. (2016). Does industry matter ? How industry context shapes management accounting practice &. *Management Accounting Research*, 31, 103–111.
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.09.001>
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363.
- Mia, L., & Clarke, B. (1999). Market competition, management accounting systems and business unit performance. *Management Accounting Research*, 10(2), 137–158.
- Mia, L., & Patiar, A. (2002). The interactive effect of superior-subordinate relationship and budget participation on managerial performance in the hotel industry: an exploratory study. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 26(3), 235–257.
- Mia, L., & Patiar, A. (2001). The use of management accounting systems in hotels: an exploratory study. *International Journal of Hospitality Management*, 20(2), 111–128.
[https://doi.org/10.1016/S0278-4319\(00\)00033-5](https://doi.org/10.1016/S0278-4319(00)00033-5)
- Michael Hergert; Deigan Morris. (1989). Accounting Data for Value Chain Analysis. *Strategic Management Journal*, 10(2), 175–188.
- Miles, R. E., Snow, C. C., Meyer, A. D., & Coleman Jr, H. J. (1978). Organizational strategy, structure, and process. *Academy of Management Review*, 3(3), 546–562.
- Mintzberg, H. (1987). *Crafting strategy*. Harvard Business Review Boston.
- Mintzberg, H. (1994). The fall and rise of strategic planning. *Harvard Business Review*, 72(1), 107–114.
- Mintzberg, H. (1978). Patterns in strategy formation. *Management Science*, 24(9), 934–948.
- Mintzberg, H., Ahlstrand, B. W., & Lampel, J. (1998). *Strategy Safari: The Complete Guide Through the Wilds of Strategic Management*. Harlow (UK): Financial Times. Prentice-Hall.

- Mintzberg, H., Quinn, J. B., & Voyer, J. (1995). *The strategy process: Collegiate edition*. Prentice-Hall.
- Mintzberg, H., Raisinghani, D., & Theoret, A. (1976). The structure of "unstructured" decision processes. *Administrative Science Quarterly*, 246–275.
- Monahan, S., Bossche, P. V. D., & Tamayo, F. (2010). Make vs. Buy Revisited: Reassessing Your Company's Manufacturing Strategy. Chicago, IL: AT Kearney.
- Mongiello, M., & Harris, P. (2006). Management accounting and corporate management: insights into multinational hotel companies. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 18(5), 364–379.
- Moon, P., & Bates, K. (1993). Core analysis in strategic performance appraisal. *Management Accounting Research*, 4(2), 139–152.
- Moore, K., & Yuen, S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4–5), 351–389.
- Mulhern, F. J. (1999). Customer profitability analysis: Measurement, concentration, and research directions. *Journal of Interactive Marketing*, 13(1), 25–40.
- Murray, M. A., Zimmermann, R. A., & Flaherty, D. J. (1997). Can benchmarking give you a competitive edge? *Strategic Finance*, 79(2), 46.
- Nadler, D. A., & Tushman, M. (1999). The organization of the future: Strategic imperatives and core competencies for the 21st century. *Organizational Dynamics*, 27(1), 45.
- Naranjo-Gil, D. (2009). Management information systems and strategic performances: The role of top team composition. *International Journal of Information Management*, 29(2), 104–110.
- Naranjo-Gil, D., Maas, V. S., & Hartmann, F. G. H. (2009). How CFOs determine management accounting innovation: an examination of direct and indirect effects. *European Accounting Review*, 18(4), 667–695.
- Narayanan, V. G., & Kaplan, R. S. (2001). Measuring and managing customer profitability. *Journal of Cost Management*, 15(5), 5–15.
- Nielsen, L. B., Mitchell, F., & Nørreklit, H. (2015). Management accounting and decision making: Two case studies of outsourcing. In *Accounting Forum* (Vol. 39, pp. 64–82). Elsevier.
- Nixon, B., & Burns, J. (2012). The paradox of strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 23(4), 229–244.
- Nixon, B., & Burns, J. (2012). The paradox of strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 23(4), 229–244. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.09.004>

- Noone, B., & Griffin, P. (1999). Managing the long-term profit yield from market segments in a hotel environment: a case study on the implementation of customer profitability analysis. *International Journal of Hospitality Management*, 18(2), 111–128.
- Noone, B., & Griffin, P. (1999). Managing the long-term profit yield from market segments in a hotel environment: a case study on the implementation of customer profitability analysis. *International Journal of Hospitality Management*, 18(2), 111–128.
- Nyamori, R. O., Perera, M. H. B., & Lawrence, S. R. (2001). The concept of strategic change and implications for management accounting research. *Journal of Accounting Literature*, 20, 62.
- O'Dwyer, B. (2004). Qualitative data analysis: illuminating a process for transforming a 'messy' but 'attractive' nuisance.' In *The real life guide to accounting research* (pp. 391–407). Elsevier.
- O'Connor, N. G., Deng, J., & Luo, Y. (2006). Political constraints, organization design and performance measurement in China's state-owned enterprises. *Accounting, Organizations and Society*, 31(2), 157–177.
- Oh, H., Kim, B.-Y., & Shin, J.-H. (2004). Hospitality and tourism marketing: recent developments in research and future directions. *International Journal of Hospitality Management*, 23(5), 425–447.
- Oliviero, G., & Castellano, N. (2012). Information systems design for reporting and strategic purposes: Evidences from a case study. *Management Control*.
- Onida, P. (1970). *L'unificazione della contabilità e la "standardizzazione" delle valutazioni nei bilanci ordinari d'esercizio*. Giuffrè.
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control : 1980 – 2014. *Management Accounting Research*, 31, 45–62. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. In *Readings in accounting for management control* (pp. 83–106). Springer.
- Palmer, R. J. (1992). Strategic goals and objectives and the design of strategic management accounting systems. *Advances in Management Accounting*, 1(1), 79–204.
- Papadakis, I. S. (2006). Financial performance of supply chains after disruptions: an event study. *Supply Chain Management: An International Journal*, 11(1), 25–33.
- Parker, R. J., & Kyj, L. (2006). Vertical information sharing in the budgeting process. *Accounting, Organizations and Society*, 31(1), 27–45.
- Patiar, A. (2016). Journal of Hospitality and Tourism Management Costs allocation practices : Evidence of hotels in Australia. *Journal of Hospitality and Tourism Management*, 26, 1–8. <https://doi.org/10.1016/j.jhtm.2015.09.002>

- Patiar, A., & Mia, L. (2016). Drivers of Hotel Departments ' Performance : Evidence From Australia Drivers of Hotel Departments ' Performance :, 2845(October).
<https://doi.org/10.1080/15332845.2015.1002072>
- Patiar, A., & Mia, L. (2009). Transformational leadership style, market competition and departmental performance: Evidence from luxury hotels in Australia. *International Journal of Hospitality Management*, 28(2), 254–262.
- Pavlatos, O. (2015). An empirical investigation of strategic management accounting in hotels. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 27(5), 756–767.
- Pavlatos, O. (2012). The impact of CFOs' characteristics and information technology on cost management systems. *Journal of Applied Accounting Research*, 13(3), 242–254.
- Pavlatos, O. (2013). An empirical investigation of strategic management accounting in hotels, (1981). <https://doi.org/10.1108/IJCHM-12-2013-0582>
- Pavlatos, O., & Paggios, I. (2009). International Journal of Hospitality Management A survey of factors influencing the cost system design in hotels, 28, 263–271.
<https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2008.09.002>
- Pavlatos, O., & Paggios, I. (2009). Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal*, 24(1), 81–98.
<https://doi.org/10.1108/02686900910919910>
- Pearce, J. A., Robinson, R. B., & Subramanian, R. (2000). *Strategic management: Formulation, implementation, and control*. Irwin/McGraw-Hill Columbus, OH.
- Pellinen, J. (2003). Making price decisions in tourism enterprises. *International Journal of Hospitality Management*, 22(2), 217–235.
- Peni, E., & Vähämaa, S. (2012). Did good corporate governance improve bank performance during the financial crisis? *Journal of Financial Services Research*, 41(1–2), 19–35.
- Phillips, D. L., & Clancy, K. J. (1972). Some effects of " social desirability" in survey studies. *American Journal of Sociology*, 77(5), 921–940.
- Phillips, P. A. (1999). Hotel performance and competitive advantage: a contingency approach. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 11(7), 359–365.
- Phillips, P., & Louvieris, P. (2005). Performance measurement systems in tourism, hospitality, and leisure small medium-sized enterprises: a balanced scorecard perspective. *Journal of Travel Research*, 44(2), 201–211.
- Pierce, B., & O'Dea, T. (2003). Management accounting information and the needs of managers: Perceptions of managers and accountants compared. *The British Accounting Review*, 35(3), 257–290.
- Pisoni, P. (1983). *Gruppi aziendali e bilanci di gruppo*. Giuffrè.

- Porter, M. (1980). *Corporate strategy*. New York. New York, NY.
- Porter, M. E. (1985). *Competitive advantage: creating and sustaining superior performance*. 1985. New York: FreePress, 43, 214.
- Porter, M. E. (2000). Location, competition, and economic development: Local clusters in a global economy. *Economic Development Quarterly*, 14(1), 15–34.
- Porter, M. E. (1996). *What is strategy*. Published November.
- Potter, G., & Schmidgall, R. S. (1999). Hospitality management accounting : current problems and future opportunities, 18, 387–400.
- Qu, S. Q., & Dumay, J. (2011). The qualitative research interview. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 8(3), 238–264.
- Raab, C., & Mayer, K. (2007). Menu engineering and activity-based costing—can they work together in a restaurant? *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19(1), 43–52.
- Raab, C., Mayer, K., Shoemaker, S., & Ng, S. (2009). Activity-based pricing: can it be applied in restaurants? *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 21(4), 393–410.
- Reichheld, F. (2006). The microeconomics of customer relationships. *MIT Sloan Management Review*, 47(2), 73.
- Reid, G. C., & Smith, J. A. (2000). The impact of contingencies on management accounting system development. *Management Accounting Research*, 11(4), 427–450.
- Ren, L., Qiu, H., Wang, P., & Lin, P. M. C. (2016). Exploring customer experience with budget hotels: Dimensionality and satisfaction. *International Journal of Hospitality Management*, 52, 13–23.
- Ribaudó, G., Franzese, A., Usai, L., & Terraneo, M. (2018). *Hotel & Chains Report 2018*.
- Riccaboni, A. (2009). Il controllo di gestione. Obiettivi, attori e strumenti. *Controllo Di Gestione: Metodologie e Strumenti*.
- Rickwood, C. P., Coates, J. B., & Stacey, R. J. (1990). Stapylton: strategic management accounting to gain competitive advantage. *Management Accounting Research*, 1(1), 37–49.
- Rivero, E. J. R., & Emblemsvåg, J. (2007). Activity-based life-cycle costing in long-range planning. *Review of Accounting and Finance*, 6 (4), 370-390.
- Roberts, J., & Scapens, R. (1985). Accounting systems and systems of accountability— understanding accounting practices in their organisational contexts. *Accounting, Organizations and Society*, 10(4), 443–456.

- Roodhooft, F., & Warlop, L. (1999). On the role of sunk costs and asset specificity in outsourcing decisions: a research note. *Accounting, Organizations and Society*, 24(4), 363–369.
- Roslender, R. (1995). Accounting for Strategic Positioning: Responding to the Crisis in Management Accounting 1. *British Journal of Management*, 6(1), 45–57.
- Roslender, R., & Hart, S. J. (2002). Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(2), 255–277.
- Roslender, R., & Hart, S. J. (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research*, 14(3), 255–279.
- Rowe, C., Birnberg, J. G., & Shields, M. D. (2008). Effects of organizational process change on responsibility accounting and managers' revelations of private knowledge. *Accounting, Organizations and Society*, 33(2–3), 164–198.
- Rullani, E. (1994). L'elasticità dell'azienda di fronte al cambiamento. *Rivista Italiana Di Ragioneria e Di Economia Aziendale*.
- Rumelt, R. P. (1974). Strategy, structure, and economic performance.
- Russel Bernard, H. (1988). Research methods in cultural anthropology. *Qualitative And*.
- Ryan, B., Scapens, R. W., & Theobald, M. (2002). Research method and methodology in finance and accounting.
- Sainaghi, R. (2011). RevPAR determinants of individual hotels: evidences from Milan. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 23(3), 297–311.
- Salancik, G. R., & Pfeffer, J. (1978). A social information processing approach to job attitudes and task design. *Administrative Science Quarterly*, 224–253.
- Saleem AL-Dweikat, M. F., & Ibrahim Nour, M. (2018). A Structural Equation Model for Analyzing the Impact of Strategic Management Accounting Techniques on Quality of Financial Information. *International Journal of Economics and Finance*, 10(4), 62.
<https://doi.org/10.5539/ijef.v10n4p62>
- Santini, F. (2013). Strategic Management Accounting and financial performance in the small and medium sized Italian manufacturing enterprises. *Management Control*, (1), 77–107.
<https://doi.org/10.3280/MACO2013-001005>
- Schreyögg, G., & Steinmann, H. (1987). Strategic control: A new perspective. *Academy of Management Review*, 12(1), 91–103.
- Schumacher, R. E., & Lomax, R. G. (1996). A beginner's guide to SEM. *Mahwah, NJ: Lawrence*.
- Scott, T. W., & Tiessen, P. (1999). Performance measurement and managerial teams. *Accounting, Organizations and Society*, 24(3), 263–285.

- Seal, W., & Mattimoe, R. (2011). Management Accounting Research in the Hospitality Sector. In *Review of Management Accounting Research* (pp. 497–520). Springer.
- Seal, W. (2001). Management accounting and the challenge of strategic focus. *Management Accounting Research*, 12(4), 487–506.
- Seal, W., Cullen, J., Dunlop, A., Berry, T., & Ahmed, M. (1999). Enacting a European supply chain: a case study on the role of management accounting. *Management Accounting Research*, 10(3), 303–322.
- Selto, F. H., Renner, C. J., & Young, S. M. (1995). Assessing the organizational fit of a just-in-time manufacturing system: testing selection, interaction and systems models of contingency theory. *Accounting, Organizations and Society*, 20(7–8), 665–684.
- Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1992). Strategic Cost Management: The Value Chain Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 4, 179–197. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=9701222543&site=eds-live>
- Shank, J. K., Govindarajan, V., & Spiegel, E. (1989). Strategic Cost Analysis: a case study. Irwin.
- Shank, J. K. (1996). Analysing technology investments—from NPV to strategic cost management (SCM). *Management Accounting Research*, 7(2), 185–197.
- Shank, J. K. (1989). Strategic cost management: new wine, or just new bottles. *Journal of Management Accounting Research*, 1(1), 47–65.
- Shank, J. K. (2006). 16 Strategic cost management: upsizing, downsizing, and right (?) sizing. *Contemporary Issues in Management Accounting*, 355.
- Shank, J., & Govindarajan, V. (2004). *Strategic cost management: the value chain perspective*.
- Sharma, A. (1997). Professional as agent: Knowledge asymmetry in agency exchange. *Academy of Management Review*, 22(3), 758–798.
- Sharma, D. S. (2002). The differential effect of environmental dimensionality, size, and structure on budget system characteristics in hotels. *Management Accounting Research*, 13(1), 101–130.
- Shields, M. D., & Young, S. M. (1991). Managing product life cycle costs: an organizational model. *Journal of Cost Management*, 5(3), 39–52.
- Siegel, G., Sorensen, J. E., & Richtermeyer, S. B. (2003). Becoming a business partner. *Strategic Finance*, 85(4), 37.
- Simmonds, K. (1981). Strategic management accounting. Management Accounting UK.
- Simmonds, K. (1982). Strategic management accounting for pricing: a case example. *Accounting and Business Research*, 12(47), 206–214.

- Simmonds, K. (1986). The accounting assessment of competitive position. *European Journal of Marketing*, 20(1), 16–31.
- Simon, H. A. (1960). The new science of management decision.
- Simons, R. (1994). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business Press.
- Simons, R. (1991). Strategic orientation and top management attention to control systems. *Strategic Management Journal*, 12(1), 49–62.
- Siu, N. Y.-M., Zhang, T. J.-F., & Yau, C.-Y. J. (2013). The roles of justice and customer satisfaction in customer retention: A lesson from service recovery. *Journal of Business Ethics*, 114(4), 675–686.
- Skærbæk, P., & Tryggestad, K. (2010). The role of accounting devices in performing corporate strategy. *Accounting, Organizations and Society*, 35(1), 108–124.
- Slater, S. F.; Narver, J. C. (1994). Does Competitive Environment moderate the Market Orientation-Performance Relationship? *Journal of Marketing Research*, 58(1), 46–55.
- Slater, S. F., & Narver, J. C. (1996). Competitive strategy in the market-focused business. *Journal of Market-Focused Management*, 1(2), 159–174.
- Smith, J. A., Morris, J., & Ezzamel, M. (2005). Organisational change, outsourcing and the impact on management accounting. *The British Accounting Review*, 37(4), 415–441.
- Soriano, D. R., & Castrogiovanni, G. J. (2012). The impact of education, experience and inner circle advisors on SME performance: insights from a study of public development centers. *Small Business Economics*, 38(3), 333–349.
- Spencer, L., Ritchie, J., Lewis, J., & Dillon, L. (2003). Quality in qualitative evaluation: a framework for assessing research evidence.
- Stewart, G. B. (1990). *The Quest for value: The EVA TM management guide*.
- Subramanian, R., & IsHak, S. T. (1998). Competitor analysis practices of US companies: An empirical investigation. *MIR: Management International Review*, 7–23.
- Tayles, M. (2011). Strategic management accounting. In *Review of Management Accounting Research* (pp. 22–52). Springer.
- Tayles, M., Bramley, A., Adshead, N., & Farr, J. (2002). Dealing with the management of intellectual capital: the potential role of strategic management accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(2), 251–267.
- Tenucci, A. (2010). *Strategic management accounting: modelli, strumenti ed evidenze empiriche*. McGraw-Hill. Retrieved from <https://books.google.it/books?id=doF9oAEACAAJ>

- Tillmann, K., & Goddard, A. (2008). Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. *Management Accounting Research*, 19(1), 80–102.
- Tomkins, C. (2001). Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks. *Accounting, Organizations and Society*, 26(2), 161–191.
- Town, C. (2015). Review from the SAGE Social Science Collections. All Rights Reserved.
- Turner, M. J. (2018). The role of hotel owners across different management and agency structures, 1–30.
- Turner, M. J., & Guilding, C. (2014). Journal of Hospitality and Tourism Management An investigation of Australian and New Zealand hotel ownership. *Journal of Hospitality and Tourism Management*, 21, 76–89. <https://doi.org/10.1016/j.jhtm.2014.08.003>
- Turner, M. J., Way, S. A., Hodari, D., & Witteman, W. (2017). Hotel property performance: The role of strategic management accounting. *International Journal of Hospitality Management*, 63, 33–43. <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2017.02.001>
- Tzu, S. (1963). The art of war (SB Griffith, Trans.). *New York, NY: Oxford University*.
- Ullman, J. B., & Bentler, P. M. (2012). Structural equation modeling. *Handbook of Psychology, Second Edition*, 2.
- Um, S., & Crompton, J. L. (1990). Attitude determinants in tourism destination choice. *Annals of Tourism Research*, 17(3), 432–448.
- UnicreditBanca. (2017). *Rapporto sul turismo 2017*.
- UNWTO. (2018). *World Tourism Barometer*.
- Vaivio, J. (2008). Qualitative management accounting research: rationale, pitfalls and potential. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 5(1), 64–86.
- Van Veen-Dirks, P., & Wijn, M. (2002). Strategic control: Meshing critical success factors with the balanced scorecard. *Long Range Planning*, 35(4), 407–427. [https://doi.org/10.1016/S0024-6301\(02\)00066-3](https://doi.org/10.1016/S0024-6301(02)00066-3)
- Ward, K. (1992). *Strategic Management Accounting* (Butterworth. Heinemann Ltd, Oxford).
- Ward, K. (1993). Accounting for asustainable competitive advantage'. *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, 71(9), 36.
- Warren, J. D., Moffitt, K. C., & Byrnes, P. (2015). How Big Data Will Change Accounting. *Accounting Horizons*, 29(2), 397–407. <https://doi.org/10.2308/acch-51069>
- Waterhouse, J. H., & Tiessen, P. (1978). A contingency framework for management accounting systems research. *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), 65–76.

- Weaver, P. A., Weber, K., & McCleary, K. W. (2007). Destination evaluation: The role of previous travel experience and trip characteristics. *Journal of Travel Research*, 45(3), 333–344.
- Weiss, D. (2010). Cost behavior and analysts' earnings forecasts. *The Accounting Review*, 85(4), 1441–1471.
- Whiting, L. S. (2008). Semi-structured interviews: guidance for novice researchers. *Nursing Standard*, 22(23).
- Whittington, G. (1993). Corporate governance and the regulation of financial reporting. *Accounting and Business Research*, 23(sup1), 311–319.
- Whittington, R. (1991). Changing control strategies in industrial R&D. *R&D Management*, 21(1), 43–53.
- Wiley, J. W. (1991). Customer satisfaction: A supportive work environment and its financial cost. *People and Strategy*, 14(2), 117.
- Williamson, O. E. (1999). Strategy research: governance and competence perspectives. *Strategic Management Journal*, 20(12), 1087–1108.
- Wilson, R. M. S. (1995). Strategic management accounting. *Issues in Management Accounting*, 2, 159–190.
- Wiseman, R. M., Cuevas-Rodríguez, G., & Gomez-Mejia, L. R. (2012). Towards a social theory of agency. *Journal of Management Studies*, 49(1), 202–222.
- Woodward, J. (1965). *Industrial organization: theory and practice*. Oxford University Press. Retrieved from <https://books.google.it/books?id=txxVAAAAMAAJ>
- WTTC. (2017). *WTTC Travel e Toursim Economic Impact*.
- Yacouel, N., & Fleischer, A. (2012). The role of cybermediaries in reputation building and price premiums in the online hotel market. *Journal of Travel Research*, 51(2), 219–226.
- Yong Kim, B., & Oh, H. (2004). How do hotel firms obtain a competitive advantage? *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 16(1), 65–71.
- Zanda, G. (1974). *La Grande Impresa. Caratteristiche strutturali e di comportamento*.
- Zeithaml, V. A. (2000). Service quality, profitability, and the economic worth of customers: what we know and what we need to learn. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 28(1), 67–85.
- Zeithaml, V. A., Rust, R. T., & Lemon, K. N. (2001). The customer pyramid: creating and serving profitable customers. *California Management Review*, 43(4), 118–142.
- Zoni, L., & Merchant, K. A. (2007). Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(1), 29–43.