

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BERGAMO

Facoltà di Economia

Dottorato di ricerca in Marketing Strategico ed Economia Aziendale

XXV Ciclo

**LE VALENZE TANGIBILI E INTANGIBILI DEI
MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS: IL CASO
DI UN'AZIENDA FAMILIARE DI COSTRUZIONI**

Supervisore:

Chiar.ma Prof.ssa Cristiana Cattaneo

Tesi di Dottorato di Ricerca

SECS-P/07

Gaia Viviana BASSANI

Matricola n. 31917

ANNO ACCADEMICO 2011 / 2012

A Chi con lealtà, pazienza ed intelligenza ha saputo guidarmi in questo viaggio.

Prefazione

"La scrittura di un libro è uno dei lavori più solitari che esistano. Ideare, selezionare, accostare e unire migliaia di parole è uno degli esercizi di ingegneria e tornitura più raffinati fra quelli svolti dai neuroni. [...] Prima del tornio e della levigatrice, però, esiste il progetto che, come in qualunque libera creazione, nasce sempre da un volo dell'ispirazione e prende forma grazie all'energia dell'aspirazione. E sotto questo punto di vista, il cervello e il cuore dei buoni amici rappresentano ali e motori [...]"

Lorante J. (2010)

Il presente lavoro di tesi è frutto di un lungo percorso di riflessioni e ha beneficiato dei suggerimenti di così tante persone che diverrebbe impossibile menzionare tutti per poterli ringraziare. Nonostante sia molto grata a tutte queste persone, vorrei ringraziare in particolare la Prof.ssa Cristiana Cattaneo per il Suo ruolo di supervisor che è stato ed è di importanza unica, i proprietari, i manager e i dipendenti tutti della Vitali spa che mi hanno dato la possibilità di lavorare ed imparare insieme a loro.

Sono molto grata al Prof. Kari Lukka per avermi accolto, confortato e indirizzato durante il periodo di visiting a Turku e a Jan per il suo continuo sostegno e possibilità di confronto.

Un grazie particolare al Prof. Robert Scapens per il prezioso indirizzo metodologico, al Prof. Hanno Roberts per il suo raro contributo durante l'Emerging International Scholars Summer School Accounting Research (EISSAR) e all'intera faculty dell'Enroac Summer School per l'incoraggiamento ad approfondire i costrutti chiave di questo lavoro.

Infine, un infinito ringraziamento a mia madre, a mio padre e ai miei cari che, nonostante i miei silenzi, mi hanno dato un affetto e una forza che ancora oggi mi stupisce. Grazie di cuore.

Gaia Bassani

INDICE

INTRODUZIONE	5
1. LITERATURE REVIEW	9
1.1 Il Management accounting change	9
1.2 L'apertura interdisciplinare: la cultura organizzativa e la cultura del controllo ...	12
1.2.1 Il contributo di Geertz.....	13
1.2.2 Il contributo di Schein	16
1.2.3 Gli studi istituzionali e la varietà di approcci	21
1.2.3.1 Il contributo di Berger e Luckmann.....	22
1.2.3.2 Il contributo di Giddens e la Teoria della Strutturazione	26
1.2.3.3 Le molteplici visioni negli studi istituzionali	31
1.3 Il legame tra sistemi di management accounting e cultura: prospettiva positivista e interpretativista.....	37
1.3.1 La prospettiva Positivista.....	37
1.3.1.1 I Frameworks	37
1.3.1.2 Gli approcci contingenti	49
1.3.2 La prospettiva Interpretativista.....	56
1.3.3 Le due prospettive nelle letteratura sulle family firm.....	61
1.3.3.1 I professionals e la professionalizzazione: quali significati	62
1.3.3.2 La professionalizzazione e i sistemi di controllo.....	66
1.3.3.3 La successione e gli indirizzi ai sistemi di controllo	72
1.3.3.4 Le caratteristiche principali dei family business	77
1.4 Insights sulla dimensione immateriale: le logiche di potere.....	84
1.4.1 Introduzione (sviluppo storico)	85
1.4.2 Pfeffer's theory of power	92
1.4.3 Giddens' theory of structuration (approfondimenti sulle dinamiche di potere).....	100
2. METODOLOGIA.....	113
2.1 Le strategie di ricerca.....	113
2.2 Il case study e l'action research.....	118
2.3 I metodi	124

2.4 Agreement Agenda	125
2.4.1 La selezione del case study.....	125
2.4.2 La selezione degli oggetti d'analisi (intervistati, documenti, etc.)	127
2.4.3 Il ruolo del ricercatore e le condizioni di validità e affidabilità dei dati ..	129
3. CASE STUDY.....	133
3.1 Il Contesto Italiano delle Costruzioni	133
3.2 Vitali spa.....	138
3.3 L'Emerging Problem (inizio anno 2010)	158
3.4 Il processo di sviluppo del sistema di controllo di gestione a livello di commessa e a livello aziendale.....	162
3.4.1 Design e test dello strategic planning 1 a livello di commessa	163
3.4.2 Design, test e implementazione dello strategic planning 2 a livello di commessa.....	174
3.4.3 Design, test e implementazione dello strategic planning a livello aziendale	190
3.4.4 Utilizzo dello strategic planning a livello di progetto e aziendale	196
CONCLUSIONI E INDIRIZZI PER SVILUPPI FUTURI.....	201
RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI	217
APPENDICI	247
Appendice I: Codifica personale della Vitali spa	247
Appendice II: Dettagli metodologici	253

INTRODUZIONE

In questo contesto di forte cambiamento, di scenari incerti e di soddisfazione di molteplici esigenze, l'allineamento tra le decisioni strategiche, la concretizzazione a livello operativo e il raggiungimento di risultati economici, finanziari e altri più generali assume particolare rilevanza. Il controllo di gestione offre l'opportunità all'organizzazione di agire per la realizzazione di tale uniformità. La manifestazione più evidente è associata alle risultanze numeriche della realtà organizzativa, ma la comprensione della natura, del ruolo e del cambiamento dei sistemi di controllo richiede l'interpretazione profonda delle dinamiche aziendali al di là di indicatori economico-finanziari (Riccaboni, 1999). Imprescindibile risulta quindi l'analisi dei connotati politici, culturali, sociali ed istituzionali che caratterizzano l'operatività e l'evoluzione nel tempo e nello spazio delle organizzazioni.

Nella presente dissertazione si vuole cogliere la centralità degli studi volti a comprendere il ruolo e le possibili dinamiche evolutive del controllo di gestione interpretando come la combinazione tra i fattori esogeni ed endogeni all'azienda¹ influenzano il cambiamento della dimensione materiale e immateriale del controllo². Tale analisi è condotta proponendo una classificazione ragionata degli studi secondo l'approccio positivista ed interpretativista degli aspetti sopra enunciati ed in particolare approfondendo molteplici aspetti riconducibili alla cultura del controllo e alle relazioni di governance (tra cui la tematica del potere), poiché i proprietari e i manager sono in prima persona chiamati ad attribuire un ruolo ai sistemi di controllo (nel senso più ampio del termine) e a gestire, al contempo, le interdipendenze interne ed esterne all'azienda.

Inoltre come ricordano Fletcher et al. (2012), lo studio della cultura organizzativa può essere interessante in questo periodo di crisi poiché i "Values are frequently identified as an important resource for understanding and overcoming current crises. In times of uncertainty core values can provide continuity for decision-making. Enduring values can also constrain entrepreneurial behaviour and strategic change" (p. 127).

¹ Nella distinzione proposta da Riccaboni (1999)

² Riccaboni (1999) propone come dimensione materiale del controllo il supporto tecnico-contabile, la mappa delle responsabilità e i processi, mentre la dimensione immateriale dello stesso è affidata al ruolo assegnato e alle modalità di gestione del controllo.

La scelta del campo d'indagine: (i) imprese familiari e (ii) appartenenti al settore delle costruzioni, se da un lato consente di prendere in considerazione (rif. i) la maggior parte della tipologia dei business italiani e di tutto il mondo e (rif. ii) di poter esplorare un settore che in Italia e in molti Paesi al mondo rappresenta una delle aree trainanti dell'economia di uno Stato, dall'altro consente di proporre molteplici spunti a livello teorico. Infatti, come descritto più in dettaglio nel corso della trattazione, i sistemi di controllo con le loro valenze materiali ed immateriali offrono ancora spazi di arricchimento alla letteratura del Management Accounting e del Management & Control con particolare riguardo a tutti quegli aspetti poco tangibili che influenzano gli step d'introduzione di un sistema di controllo inteso come driver fondamentale di cambiamento. Inoltre tali sistemi sono molto poco esplorati dalle letterature specifiche, soprattutto quella delle family firm, che adotta in prevalenza un approccio differente da quello interpretativista impiegato in questo studio. "Exploring and understanding how culture and values are characterised in family firms and how they shape organisational practices is, therefore, a central issue for academics and practitioners alike." (Fletcher et al., 2012, p. 127).

I contenuti descritti nelle pagine seguenti hanno pertanto l'obiettivo di esplorare: **"Come le forze esterne ed interne influenzano il design, l'implementazione e l'utilizzo di un MCS in un'azienda familiare di costruzioni?"**. Accanto all'investigazione teorica, la scelta di un 3-year longitudinal study, condotto con l'action research, ha consentito l'esplorazione della domanda di ricerca attraverso la raccolta delle informazioni qualitative mediante l'analisi dei documenti aziendali, le interviste, le osservazioni e la partecipazione a riunioni.

A titolo di riepilogo, si consideri la figura 1 raffigurante il protocollo d'indagine scelto in questa dissertazione.

<p>❖ Prospettiva teorica: Interpretativista</p> <p>❖ Teoria di riferimento: Teoria istituzionale – New Institutional Sociology (DiMaggio e Powell, 1983; Meyer e Rowan, 1977) ↔ Teoria della Strutturazione (Giddens, 1979; 1984)</p> <p>❖ Domanda di ricerca: Come le forze esterne ed interne influenzano il design, l'implementazione e l'utilizzo di un MCS in un'azienda familiare di costruzioni?</p> <p>❖ Metodologia/Metodo: Field study longitudinale basato sull'action research Analisi di documenti (interni ed esterni), interviste, riunioni informali (i.e. osservazioni) e riunioni formali</p>
--

Figura 1 - Protocollo d'indagine

Il presente elaborato consente l'esplorazione della teoria istituzionale, in particolar modo della New Institutional Sociology in un percorso di management accounting change. In particolare consente di esplorare le modalità attraverso cui le forze di mercato, accanto alle spinte istituzionali, influiscono sull'introduzione di un sistema di controllo di gestione e soprattutto sull'avvio di un processo evolutivo in cui il sistema stesso ha un ruolo propulsore. La consonanza tra spinte istituzionali e di mercato è un risultato poco esplorato come testimoniano gli studi riportati nel prosieguo, soprattutto con riferimento alla cultura aziendale e alle spinte interne di potere.

Le importanti pressioni di isomorfismo normativo che il case study esplorato mette in evidenza, consentono inoltre di contribuire agli studi di management accounting che si focalizzano su questo particolare aspetto della new institutional theory e alle ricerche sul percorso di professionalizzazione delle aziende familiari che sono tra gli emerging theme della letteratura sulle family firm.

Inoltre, l'adozione della prospettiva del potere di Giddens, in linea con i concetti base della teoria istituzionale, intende favorire anche quel filone di difficile esplorazione delle forze di potere e dominio delle organizzazioni. Il carattere enabling del potere movimentato, consente così di bilanciare le resistenze all'introduzione del nuovo

sistema di pianificazione e programmazione principalmente da parte della cultura dominante (i.e. tecnica) evidenziando il ruolo sia del top management che dei tecnici/amministrativi. Tali risultati rappresentano un elemento innovativo rispetto ai pochi contributi rintracciati in letteratura che si focalizzano talvolta sul ruolo dei manager nel coniugare le forze esterne con quelle interne, o sull'esplorazione dei rapporti tra le organizzazioni e le istituzioni.

Dal punto di vista delle implicazioni per i practitioner, poiché la metodologia adottata consente di esplorare un processo di "intervento" sul fieldwork, i progressi riportati nella Vitali spa possono essere sintetizzati in:

- aver risposto alle pressioni esterne che richiedevano un forte monitoraggio sul cash flow e una formalizzazione (in garanzia di un processo di realizzazione della commessa trasparente e strutturato);

- aver contribuito a diffondere i costrutti (i.e. flusso finanziario, programmazione integrata e strategica, collaborazione) alla base del processo di apprendimento degli attori organizzativi (con evidenza del ruolo dei professional esterni);

- aver modificato la cultura prevalente (i.e. tecnica) proponendo delle figure di collegamento (i.e. tecnici amministrativi e responsabile commesse) per un orientamento più "amministrativo";

- aver contribuito ad una decentralizzazione del processo di decision-making e a un bilanciamento del potere intraorganizzativo;

- aver rafforzato il processo di professionalizzazione in corso.

Parole Chiave: management control systems, culture, power, family firm, construction firm.

1. LITERATURE REVIEW

1.1 Il Management accounting¹ change

La letteratura nazionale e internazionale concorda nell'attribuire allo scritto di Johnson e Kaplan (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, l'origine dell'evoluzione dei sistemi di controllo. Le ricerche della scuola toscana italiana di Riccaboni e Catturi, così come gli studi di Bhimani (1996) e Shields (1997), ad esempio, intendono contribuire alla discussione sul cambiamento della natura delle pratiche di management accounting.

La volontà di indagare le dinamiche che portano ai risultati economico-finanziari risulta evidente nella ricerca di Riccaboni (1999), dove l'autore vuole cogliere le interdipendenze tra fattori esterni, fattori interni e la dimensione materiale ed immateriale del controllo. Giovannoni (2004, p. 155-156) riporta quanto l'autore intende con queste due dimensioni:

- la "dimensione materiale", costituita dalla strumentazione tecnico-contabile e dalla mappa delle responsabilità (essa comprende sia l'aspetto statico che dinamico del controllo);

- la "dimensione immateriale", la quale si sostanzia nel ruolo intimamente assegnato dai vertici aziendali al controllo - ovvero "la funzione che i vertici organizzativi nel loro cuore (e nel loro cervello) attribuiscono effettivamente al controllo" - e nelle modalità seguite nella gestione di una serie di questioni attinenti ad un simile meccanismo operativo".

Gli elementi riconducibili alla dimensione materiale sono necessari ma non più sufficienti per analizzare e capire in profondità il ruolo del controllo di gestione nelle organizzazioni. Per tale motivo è importante individuare e interpretare le variabili sociali, politiche, culturali ed istituzionali che arricchiscono l'aspetto immateriale e che influenzano, al di là dei risultati informativi (economico-finanziari e altri più generali),

¹ Intendendo attribuire alla presente dissertazione una connotazione di dialogo tra gli studi nazionali e internazionali, i concetti di management accounting e controllo di gestione verranno utilizzati in modo alternato.

l'utilizzo delle informazioni prodotte. Tale aspetto immateriale è fortemente legato a quanto Catturi (1996) definisce patrimonio umano ed organizzativo aziendale.

Il patrimonio delle conoscenze di cui le persone, componenti di una comunità più o meno numerosa, si sono impadronite per imitazione, per addestramento o per apprendimento, unitamente ai "prodotti" fabbricati da quelle stesse persone, costituiscono secondo l'autore la cultura organizzativa. Assimilare il concetto di cultura a quello di patrimonio significa analizzarne gli elementi di carattere intellettuale e materiale che presentano un coordinamento permanente nonostante siano al contempo sottoposti a continue trasformazioni qualitative e quantitative.

I vari studi successivi al lavoro di Johnson e Kaplan (1987), al di là di quanti erano volti a migliorare i sistemi stessi (la dimensione materiale), evidenziano il cambiamento di approccio teorico testimoniato dalla proliferazione dei contributi che traggono origine da molteplici discipline delle scienze sociali quali la teoria dell'organizzazione, la sociologia, l'antropologia, la psicologia, etc. Burns e Vaivio (2001) in apertura della special issue di *Management Accounting Research* intendono fornire una sorta di guida al cambiamento del management accounting. I due autori invitano a riconsiderare in prima battuta la natura epistemologica del cambiamento, ossia a riflettere sul fatto che risulta difficile pensare ad un management accounting change come un fenomeno positivo concepito a priori. Inoltre è fondamentale la riflessione sulla co-esistenza della dicotomia "change and stability" in un processo di cambiamento (Giddens, 1979; Granlund, 2001), così come la portata di tale processo in chiave di fenomeno rivoluzionario o incrementale evolutivo (Scapens, 1994; Burns e Scapens, 2000). In seconda battuta Burns e Vaivio invitano a riflettere sulla logica del cambiamento, ossia se i cambiamenti nel controllo di gestione possono essere eventi organizzativi dettagliatamente previsti e gestiti o se al contrario sono soggetti a influenze non sempre codificabili e governabili. In questa seconda ipotesi rientrano ad esempio gli studi che rilevano cambiamenti emergenti in alcune aree organizzative che solo successivamente vengono estesi a tutta l'organizzazione (Abrahamson, 1991; Malmi, 1999) e le ricerche che argomentano come alcune pressioni riescano con il passare del tempo a modificare le routine di controllo di gestione, anche solo in modo informale. I due autori guidano inoltre nella comprensione dei veri attori ("silent agents" p. 394) del cambiamento (distinguendoli da quanti appaiono solo proponenti) e il ruolo che tali figure possono

giocare variando un lineare percorso di trasformazione. Infine nelle logiche rientrano anche rilevazioni sulla natura funzionale e politica del management accounting change. Nel primo caso (i.e. natura funzionale) gli agenti organizzativi dicono quanto realmente pensano e il cambiamento segue una razionalità economica chiara, nel secondo caso (i.e. natura politica) invece si deve riflettere sugli interessi, sulle alleanze, sul potere e sulle resistenze². Chiaramente tra queste due logiche opposte si può tratteggiare un continuum che aiuta ad analizzare i comportamenti dei vari agenti in modo da avere una descrizione più chiara dell'oggetto e del campo di osservazione.

Burns e Vaivio in conclusione alla loro agenda al cambiamento vogliono proporre l'osservazione della "direzione" del cambiamento, ossia se questo fenomeno può essere visto come uno sforzo guidato dal centro e dove il top management svolge un ruolo essenziale o, se è piuttosto, un fenomeno organizzativo che emerge a livello locale (Mintzberg, 1990). L'analisi del cambiamento di un sistema di controllo può rivelare inoltre un ruolo attivo o passivo sulla trasformazione della cultura organizzativa. Nel prosieguo si introdurrà il lavoro di Dent (1991) ad esempio, in cui il management accounting è parte attiva nella trasformazione dei valori chiave, delle credenze e delle modalità operative della vita organizzativa. Le sfide e le forze che muovono le organizzazioni oggi offrono ottime opportunità di atteggiamento proattivo di tali sistemi e anche un ripensamento della figura e del ruolo del controller (Granlund e Lukka, 1998).

Burns e Vaivio propongono di riflettere sulla possibilità di sviluppare una "Loosely Coupled" theory (p. 396), tanto che le loro idee sono state analizzate in molteplici contributi successivi, raccogliendo l'invito ad esplorare prospettive teoriche e teorie di origine interdisciplinare con assunti talvolta contrastanti. Gli studi che originano da un approccio positivista (o post-positivista) hanno continuato nell'indagine del ruolo dei sistemi di controllo principalmente con contributi che fanno riferimento alla teoria della contingenza. D'altro canto la diffusione della prospettiva interpretativista ha beneficiato di ricerche di natura istituzionale e di matrice organizzativa. Per introdurre l'analisi di alcuni dei principali studi scelti per le due prospettive, appare utile soffermarsi

² Contributi sulle resistenze al cambiamento sono descritte nel prosieguo della trattazione, a titolo di esempio si può fare riferimento a: Hopwood, 1983 e 1987; Markus e Pfeffer, 1983; Knights e Collinson, 1987; Hopper et al., 1987; Fincham, 1992; Hardy, 1996; Burns, 2000; Collier, 2001; Modell, 2002.

sull'interrelazione tra cultura organizzativa e cultura del controllo in modo da inquadrarne i presupposti di base e le alternative tradizioni di ricerca.

1.2 L'apertura interdisciplinare: la cultura organizzativa e la cultura del controllo

La cultura è un fenomeno complesso utilizzato in molteplici contesti per descrivere l'essenza che lega diversi gruppi di persone (Scheytt e Soin, 2005). La varietà di livelli a cui può riferirsi descrive l'ampiezza dei contenuti che il concetto accoglie tanto che per Alvesson è "a tricky concept as it is easily used to cover everything and consequently nothing" (Alvesson, 2002, p. 3). Lo stesso autore lo associa a diverse forme collettive condivise "ideas and cognition, as symbols and meanings, as values and ideologies, as rules and norms, as emotions and expressiveness, as the collective unconscious, as behaviour patterns, structures and practices, etc." (Alvesson, 2002, p. 3).

Per capire ed interpretare le culture è necessario considerare il contesto in cui esse si formano e per mezzo del quale esse stesse vengono modificate. Ciò presuppone la considerazione sia di espressioni che di assunti più profondi che la stessa contiene. Infatti i sistemi e le pratiche di controllo sono "man-made artifacts" (Scheytt e Soin, 2005, p. 192) che in un certo qual modo esprimono una specifica cultura organizzativa. Il controllo è una pratica sociale e organizzativa che ha luogo in un ambiente che è culturalmente predefinito. E' importante, quindi, riconoscere che il controllo non è mai culturalmente neutrale, ma è influenzato e influenza il contesto culturale nel quale viene esercitato. Questa è la ragione principale, e spesso non tenuta sufficientemente in considerazione, di come la specificità culturale del controllo deve essere inclusa nelle teorie di management control (Ahrens e Dent, 1998).

Nel campo di ricerca organizzativo la cultura è un fenomeno che risale già agli anni trenta del secolo scorso e che ha subito una spinta d'indirizzo a fine anni settanta e ottanta, quando il bilanciamento del potere tra le economie mondiali necessitava una riconsiderazione. La cultura, prima vista come una leva strategica per raggiungere il successo, ha cambiato rotta diventando una prospettiva per spiegare i processi nelle organizzazioni e aiutare i practitioner e gli accademici a capire la moltitudine di sfaccettature della vita organizzativa.

Le molteplici definizioni e comprensioni di cultura possono essere ricondotte al tradizionale dualismo tra prospettive d'indagine oggettivistiche e soggettivistiche (Busco, 2002). I paradigmi di riferimento per la concettualizzazione della cultura organizzativa pertanto sono riconducibili ad una visione dell'organizzazione che **ha** una cultura o dove l'organizzazione stessa è una cultura. Tali prospettive vengono solitamente poste in antitesi, poiché il primo approccio intende interpretare la cultura aziendale come una variabile organizzativa che può essere manipolata, mentre il secondo intende l'azienda come cultura, cioè come sistema di conoscenza, di valori e di credo nel quale sia i comportamenti che i prodotti (beni e servizi) sono portatori di valenze e qualità simboliche. La cultura organizzativa secondo il paradigma oggettivo è costituita dall'insieme di assunti di base, ideologie e stili di pensiero che possono essere cambiati da azioni intenzionali ad esempio di leader e manager (Schein, 1990). L'osservazione della cultura nell'altra prospettiva, invece, risulta difficile soprattutto per chi non fa parte dell'organizzazione stessa. Per tale motivo tutti gli elementi ad essa riconducibili non possono essere decontestualizzati e di conseguenza deliberatamente modificati. I metodi interpretativi ed etnografici aiutano, in questo caso, nella rilevazione dei simboli e delle rappresentazioni degli assunti culturali. La cultura organizzativa in antropologia (i.e. Geertz, 1973) e nella teoria organizzativa (i.e. Alvesson e Berg, 1992; Frost et al., 1985; Parker, 2000) spesso determina il "process of reality construction that allows people to see and understand particular events, actions, objects, utterances, or situations in distinctive ways" (Morgan, 1988, p. 128).

1.2.1 Il contributo di Geertz

Il significativo studio di Dent (1991) prende a riferimento il contributo di Geertz (1973) basato sugli studi etnografici. La cultura per Geertz è un concetto basato sulla semiotica³ e rappresenta la costellazione di strutture interpretative attraverso la quale, azioni ed eventi vengono resi significativi in una comunità. Alvesson (2002) propone una chiarificazione su quanto si intende per cultura e struttura sociale argomentando che entrambe rappresentano diverse astrazioni di uno stesso fenomeno. In particolare la

³ La semiotica (dal termine greco σημεῖον semeion, che significa "segno") è la disciplina che studia i segni e il modo in cui questi formano un senso (significazione).

cultura concerne un sistema più o meno coeso di significati e simboli per mezzo dei quali l'interazione sociale ha luogo; la struttura sociale, invece, "is regarded as the behavioural patterns which the social interaction itself gives rise to" (Alvesson, 2002, p. 5).

Nel caso della cultura quindi, si ha un quadro di riferimento delle credenze, dei simboli e dei valori espressi per mezzo dei quali gli individui definiscono il loro ambiente, esprimono i loro sentimenti e danno i loro giudizi. A livello della struttura sociale si hanno continui processi di interazione. Geertz a tal proposito precisa come la cultura sia la creazione di significato attraverso il quale gli esseri umani interpretano le loro esperienze e guidano le loro azioni, mentre la struttura sociale è la forma nella quale l'azione si sostanzia o il network di relazioni sociali che attualmente esistono⁴. La cultura infine, descrive l'azione sociale a seconda del significato che essa ha per gli individui coinvolti, mentre la struttura sociale descrive l'azione dal punto di vista delle sue conseguenze sul funzionamento del sistema sociale. Tale comprensione permette l'ulteriore considerazione che tra la cultura e la struttura sociale si possano creare delle tensioni o discontinuità nel caso in cui entrambe non siano bene integrate in una relazione armonica (Alvesson, 2002, p. 5)⁵.

L'antropologo deve sforzarsi di leggere l'insieme di segni di coloro che fanno parte della cultura senza imporre il proprio significato. Dal suo punto di vista l'agire degli individui incorpora significati che sono elementi indispensabili alla stessa azione; e sono indispensabili non solo perché questa azione venga compresa, ma anche e soprattutto perché l'azione possa avere luogo⁶. I dibattiti in merito alla natura soggettiva e oggettiva della cultura non riguardano l'autore poiché egli sostiene che una volta che il comportamento umano è visto come azione simbolica, la questione se la cultura sia comportamento strutturato o forma mentale, o anche le due cose in qualche modo mescolate, è assolutamente irrilevante. Il problema da porsi semmai è quale sia il suo significato, cioè cosa si vuole intendere attraverso l'attuazione delle diverse azioni. Il significato che pubblicamente si conferisce alla cultura riporta all'azione osservata,

⁴ Dent (1991) riporta la definizione che Geertz attribuisce alla cultura "la condivisa "rete di significati" (Geertz, 1973, p. 5) attraverso la quale gli individui apprezzano il perché delle loro esperienze e sono guidati all'azione" (p. 708).

⁵ Una discontinuità tra strutture culturali e sociali può accadere quando ad esempio vi è un cambiamento nelle regole o nelle routine formali che non trova armonico riscontro in un cambiamento nei comportamenti culturali.

⁶ Infatti la metafora che l'autore utilizza per descrivere la cultura è quella di una ragnatela di significati.

ponendo attenzione a non giungere a conclusioni che descrivano un'azione semplicemente nelle sue rappresentazioni materiali. Qualora invece non si tengano distinte le rappresentazioni materiali dalle valenze culturali, l'autore spiega tale fenomeno come non chiarezza tra la definizione esigua e quella densa. "Vedere le cose dal punto di vista dei nativi" è quindi il principio guida dell'antropologia interpretativa di Geertz, un principio che esprime un obiettivo raggiungibile attraverso una pratica di ricerca etnografica intensa, basata sul dialogo dell'antropologo con i nativi e sulla continua mediazione dell'antropologo fra concetti e nozioni specifici della cultura e dell'antropologia. Tale mediazione si esprime in una "descrizione densa" della cultura studiata, da cui emergano i diversi livelli di significato della cultura stessa.

Pare pertanto impossibile la descrizione di un testo sociale senza la rilevazione dei diversi strati di interpretazione dello stesso attribuitigli dai diversi attori sociali appartenenti alla sua cultura di origine. Il significato dell'analisi etnografica "densa" è riportato dall'autore attraverso l'esempio della distinzione tra i tic involontari e gli ammiccamenti: i primi sono semplice comportamento, mentre i secondi sono comportamento significativo, l'oggetto specifico dell'etnografia. Se la scienza mira a semplificare un problema, al contrario un approccio ermeneutico vuole restituirlo al ricercatore nella sua complessità originaria (limite irraggiungibile) o quantomeno offrire il maggior numero di collegamenti per far sì che se ne abbia un'idea.

Infine si fa cenno a quanto Geertz intende con concetti vicini all'esperienza e concetti lontani dall'esperienza per qualificare ulteriormente una descrizione densa. Un concetto vicino è un'idea di cui ci si serve in modo inconsapevole, nell'immediatezza e praticità del discorso comune, senza riflettere neanche sul fatto che esso sia un concetto e quindi che incorpori dei significati. Geertz nel suo studio utilizza un esempio per spiegare tale concetto: dicendo *Palla da calcio* chiunque su questo pianeta sa cosa vuol dire; si supponga invece che occorra spiegare ad un extra-terrestre cos'è una palla da calcio. Sarà necessario utilizzare una formula che non dia per scontato che l'interlocutore sappia ciò di cui si sta parlando, quindi si dirà qualcosa del tipo: "Sfera di cuoio vuota all'interno e gonfiata ad aria sufficientemente perché possa rimbalzare e usata per un gioco a squadre di 11 contro 11 etc.". Questo è un esempio di concetto lontano dall'esperienza.

La descrizione etnografica secondo Geertz deve muoversi tra i concetti vicini all'esperienza della popolazione studiata e i concetti lontani dall'esperienza, in modo che non sia né intrappolata nell'orizzonte concettuale nativo e nella sua immediatezza, ma nemmeno sia una descrizione fredda, asettica, priva di tonalità e ingabbiata in astrazioni scientifiche. Secondo l'autore, il pensiero degli individui è dipendente dai simboli che condivide con altri individui, e con chi si identifica con essi.

1.2.2 Il contributo di Schein

L'approccio etnografico di Geertz è compreso nella sua importanza da Schein (1990) nonostante l'autore inviti ad uno studio più profondo sulla cultura che si abbandoni anche all'interpretazione.

L'osservazione e il disegno dei sistemi di controllo deve tenere in debita considerazione anche le interrelazioni tra i tre livelli di cultura mostrati da Schein⁷, poiché il controllo è (come tutti i tipi di pratica organizzativa) culturalmente influenzato e, allo stesso tempo, uno degli effetti osservabili nell'organizzazione. Le "basic underlying assumptions" enunciate da Schein sono le principali forze che guidano la cultura dietro la cultura stessa e sono importanti sia per il design che per l'implementazione dei sistemi di controllo.

Il contributo di Schein, considerato come origine dell'approccio istituzionale, solleva un'obiezione nei confronti dell'approccio di Dent (1991) sottolineando i rischi a cui può condurre l'interpretazione delle valenze culturali attraverso il mero approccio etnografico. Allo stesso modo delle osservazioni basate su questionari e dell'approccio analitico descrittivo, l'etnografia (sebbene basata su esplorazioni profonde) esamina la cultura solo per come questa si è manifestata (Schein, 1991). In particolare egli enfatizza la necessità di incrementare il grado di profondità con cui viene esplorato tale fenomeno organizzativo e sottolinea l'importanza di intraprendere uno studio accurato sugli assunti culturali di fondo presenti nello scenario organizzativo, quale chiave di

⁷ I livelli a cui si fa riferimento sono quelli descritti da Schein (1991, p. 252) come: Assunti di base, Valori, Espressioni Visibili. Gli assunti di base sono il livello di cultura più nascosto che però ha forti interrelazioni con i Valori che sono le strategie, gli obiettivi e le filosofie gestionali. I valori a loro volta hanno forte correlazione con l'ultimo livello di cultura proposto da Schein: le Espressioni Visibili, quali ad esempio: l'architettura, le caratteristiche tecnologiche, il layout degli uffici, etc.

volta per l'interpretazione della cultura aziendale. Secondo Schein infatti pur essendo fondamentalmente guidate da valori culturali cristallizzati, le attività organizzative possono essere influenzate anche da altri fattori quali le esperienze individuali o le situazioni contingenti che caratterizzano lo scenario socio-economico di riferimento. Di conseguenza, senza uno studio approfondito delle "strutture culturali" dell'organizzazione, cioè delle assunzioni di fondo caratterizzanti la cultura, le quali sono istituzionalizzate nelle routine comportamentali degli individui, si corre il rischio di male interpretare le dinamiche aziendali, confondendo i valori che sono espressione della cultura con altri aspetti o manifestazioni della vita sociale.

Nell'interpretazione della cultura organizzativa il fatto di partire proprio dal livello organizzativo implica la mancata considerazione dei livelli sovrastanti, quali la cultura nazionale e locale ad esempio. In tali livelli strutturali per cultura si intende "un insieme di assunti di base inventati, scoperti o sviluppati da un determinato gruppo quando impara ad affrontare i propri problemi di adattamento con il mondo esterno e di integrazione al suo interno, che si è rivelato così funzionale da essere considerato valido e, quindi, da essere indicato a quanti entrano nell'organizzazione come il modo corretto di percepire, pensare e sentire in relazione a quei problemi" (Schein, 1990, p.35).

Le norme comportamentali, se non si considerano tali livelli sovraordinati, potrebbero essere tanto un riflesso dell'ambiente circostante quanto un riflesso della cultura e non rappresentano pertanto un punto di partenza adeguato alla definizione della cultura organizzativa. In sostanza, attraverso la loro osservazione, non è permesso capire se si abbia o meno a che fare con artefatti culturali. Solo dopo aver scoperto i livelli più profondi che vengono definiti "cultura" è possibile determinare quanto sia un artefatto che riflette la cultura e quanto non lo sia.

Schein propone la sua nozione di cultura organizzativa come l'insieme coerente di assunti fondamentali che un dato gruppo ha inventato, scoperto o sviluppato imparando ad affrontare i suoi problemi di adattamento esterno e di integrazione interna, e che hanno funzionato abbastanza bene da poter essere considerati validi, e perciò tali da essere insegnati ai nuovi membri come il modo corretto di percepire, pensare e sentire in relazione a quei problemi (Schein, 1984). L'ambiente e la cultura si influenzano reciprocamente sin dalla costituzione dell'organizzazione e successivamente in modalità e intensità molteplici negli stadi di sviluppo.

Di particolare rilevanza sono quanto Schein definisce "problemi di adattamento esterno" e di "integrazione interna" del gruppo di riferimento. I problemi legati all'adattamento esterno raccolgono le seguenti attività (Schein, 1990, p. 73):

- *Missione e strategia.* Giungere a una comprensione univoca e generale della missione centrale, del compito primario, delle funzioni manifeste e latenti.
- *Obiettivi.* Sviluppare il consenso sugli obiettivi derivanti dalla missione centrale.
- *Mezzi.* Sviluppare il consenso sui mezzi da utilizzare per raggiungere gli obiettivi, quali la struttura aziendale, la divisione dei compiti, il sistema di incentivi e di autorità.
- *Valutazioni.* Sviluppare il consenso sui criteri da applicare per valutare i risultati del gruppo nel raggiungere gli obiettivi, quali quelli usati nel sistema informativo e di controllo.
- *Correttivi.* Sviluppare il consenso sulle strategie correttive da adottare nel caso in cui non si raggiungano gli obiettivi."

Il consenso sulla missione core e sulle funzioni manifeste e latenti significa che ogni gruppo (o organizzazione) deve sviluppare un concetto comune della sua sopravvivenza, sulla base del quale solitamente viene elaborato il senso della sua "ragion d'essere"⁸. Nel momento in cui i membri sviluppano un concetto comune rispetto alla loro principale missione e quando tale concetto facilita la sopravvivenza del gruppo nel suo ambiente, esso diventa un elemento di primo piano nella cultura del gruppo e funge da contesto nel quale specificare gli obiettivi e i mezzi per raggiungerli.

Il consenso non deve necessariamente esprimere obiettivi comuni per tutti i membri del gruppo, ma deve derivare dall'utilizzo di un linguaggio comune e di assunti comuni sulle operazioni logiche fondamentali tramite le quali si passa da qualcosa di generico o astratto come il senso della missione, agli obiettivi concreti comuni, alla produzione e alla vendita di un prodotto nei limiti specifici prestabiliti di tempo o altro, ad esempio. Gli obiettivi aziendali iniziano ad essere considerati potenziali elementi culturali nel momento in cui si raggiunge il consenso ai diversi livelli di astrazione e di orizzonte temporale.

⁸ Nella maggioranza delle organizzazioni tale ragione centrale riguarda le tematiche inerenti la sua sopravvivenza economica e la crescita.

Per poter svolgere la missione primaria però l'organizzazione deve raggiungere un chiaro consenso sui mezzi con i quali gli obiettivi considerati potranno essere raggiunti. Dal tipo di accordo che si raggiunge dipende non solo lo "stile" della struttura aziendale, ma anche la tipologia di mansioni, la divisione del lavoro, la struttura dell'organizzazione, il sistema degli incentivi e delle gratifiche, i sistemi di controllo e i sistemi informatici. Qualora l'organizzazione abbia una lunga storia, tutte queste capacità, strutture e processi definiscono i mezzi per raggiungere gli obiettivi dell'organizzazione e costituiscono larga parte della cultura.

Infine quando il gruppo di lavoro ha iniziato la sua attività è importante che raggiunga il consenso: (i) sul modo in cui valutarla per sapere quali misure correttive applicare nel momento in cui l'andamento non sia come previsto; (ii) sui correttivi da attuare qualora si ritenga di dover affrontare un cambiamento. Di particolare rilevanza, in questi casi, è la reazione dell'azienda alle cattive notizie o alle informazioni che mettono in pericolo la sopravvivenza della stessa; la natura di tale reazione rifletterà elementi rilevanti della cultura, in particolare quelli legati all'integrazione interna. Quest'ultima area di adattamento delle organizzazioni appare in linea con le logiche della presente dissertazione.

E' importante notare come Schein esprima con il termine "consenso" la sua aderenza alla prospettiva classificata come d'"integrazione" (Frost et al., 1991), dove la cultura è caratterizzata da elementi di coerenza e concordia largamente condivisi a livello aziendale. Tale chiarezza e condivisione accompagna anche le problematiche di integrazione interna.

Ciò che mantiene l'unità del gruppo, la sua "ragion d'essere" o quanto appena definito come "la funzione di adattamento all'esterno", è diverso dai processi che portano alla creazione dell'unità, ossia processi che mettono i gruppi in condizione di realizzare delle cose che il singolo non potrebbe realizzare da solo. Nel momento in cui un gruppo voglia funzionare come un sistema sociale, le questioni interne che deve affrontare sono (Schein, 1990, p.85):

- *"Linguaggio e categorie concettuali comuni.* Per definizione, non si può parlare di gruppo se i suoi membri non riescono a comunicare e comprendersi a vicenda.

- *Confini del gruppo e criteri per esserne inclusi ed esclusi.* Una delle aree più importanti della cultura è il consenso su chi fa parte e chi è escluso dal gruppo e in base a quali criteri si opera questa distinzione.

- *Potere e status.* Ogni organizzazione deve avere un proprio ordine gerarchico, dei criteri e delle norme in base ai quali si guadagna, si mantiene e si perde il potere; il consenso su questo punto è essenziale per aiutare i membri dell'organizzazione a gestire la loro aggressività.

- *Confidenza, amicizie e amore.* Ogni organizzazione deve elaborare le sue regole per gestire le relazioni tra pari grado, tra appartenenti ai due sessi e per sapere in che misura essere aperti e dare confidenza in ambito lavorativo.

- *Incentivi e sanzioni.* Ogni gruppo deve sapere quali sono i comportamenti da penalizzare e quali da premiare, cosa va premiato con una ricompensa monetaria, con lo status e con il potere e cosa va penalizzato con il ritiro di premi e, in ultima istanza, con la "scomunica".

- *Ideologia e "religione".* Ogni organizzazione, come ogni società, si trova ad affrontare degli accadimenti inspiegabili ai quali va attribuito un significato in modo tale che i membri dell'organizzazione sappiano come reagire ed evitino l'ansia di dover affrontare qualcosa di inspiegabile e incontrollabile."

Come può apparire ovvio, un gruppo per funzionare come tale, deve comprendere un sistema di comunicazione e un linguaggio che permetta alle persone che lo compongono di comprendere ciò che accade. I componenti di un gruppo devono imparare a conoscere reciprocamente il proprio spazio semantico per determinare cosa intendono per astrazioni come: un buon prodotto, di alta qualità, a basso costo, etc. Un linguaggio comune e categorie concettuali condivise sono necessari per giungere a un qualsiasi livello di consenso, e il consenso sui concetti e sugli assunti di fondo è necessario in quanto requisito indispensabile per ogni livello di comunicazione.

Se un gruppo intende funzionare e svilupparsi, un'area proposta dall'autore su cui è importante lavorare è quella dei confini del gruppo e dei criteri secondo cui questi sono stabiliti. I nuovi membri di un gruppo per lavorare e concentrarsi sul loro compito devono essere sicuri di appartenere al gruppo, e il gruppo non può permettersi la sensazione di solidità se vi è incertezza nei propri confini e nell'auto-definizione. Una conseguenza del definire chi fa parte e chi è escluso dal gruppo, è l'applicazione di

regole di trattamento diverse che risulta difficile qualora si presenti come un insieme di sottoculture che si sovrappongono l'una all'altra.

Un'ulteriore problematica riguarda la modalità con cui vengono attribuiti l'influenza, il potere e l'autorità ai membri del gruppo. Qualora ci sia una stratificazione dell'autorità è interessante rilevare anche le relazioni tra pari grado e il modo più semplice per osservare tutte queste relazioni ed influenze è la possibilità di analisi longitudinali che partano possibilmente dalla costituzione del gruppo stesso.

Infine ogni gruppo, per funzionare, dovrebbe (i) elaborare un sistema di sanzioni per il mancato rispetto delle regole e (ii) poter comprendere come risolvere dei problemi che sfuggono al proprio controllo, o dei fatti che sono intrinsecamente misteriosi e imprevedibili.

La prospettiva dello studioso, raccolta in numerosi scritti, rappresenta un punto di partenza fondamentale per lo sviluppo del quadro di riferimento teorico di natura istituzionale. L'attenta analisi degli assunti di base e l'interpretazione dei processi sociali di costruzione cognitiva attraverso i quali una serie di valori e comportamenti routinizzati diventano gradualmente parte della cultura condivisa di un gruppo, sono di cruciale importanza per poter comprendere la natura ed il ruolo degli strumenti di controllo ed il modo in cui questi interagiscono con le altre variabili organizzative durante il processo di costruzione, "validazione" e cambiamento dell'ordine culturale presente in azienda.

1.2.3 Gli studi istituzionali e la varietà di approcci

Il presente sotto-paragrafo intende introdurre gli approcci di natura istituzionale che, focalizzandosi sulla natura umana, offrono una prospettiva d'indagine alternativa. Tale analisi include le dimensioni socio-economiche focalizzate non più sulla "struttura" e sull'analisi delle condizioni di equilibrio (come nella realtà neo-classica) ma sul "processo" e sull'interpretazione dei percorsi socio-economici attraverso i quali è eventualmente possibile raggiungerle e mantenerle.

Quotidianamente gli individui interagiscono sia con l'ambiente naturale che, e soprattutto all'interno di un ordine istituzionale (culturale) definito; sono proprio le

caratteristiche intrinseche agli individui ad alimentare il processo di socializzazione continua che rappresenta il contesto naturale nel quale l'attività dei singoli si sviluppa. Le organizzazioni diventano così delle entità di cui gli uomini si dotano per far fronte oltre che alle esigenze economiche anche a quelle di natura sociale e psicologica ed è proprio all'interno di questi contesti condivisi che i singoli individui trovano quell'ordine culturale istituzionalizzato in grado di guidarne il cammino nella loro esperienza sociale.

Nel prosieguo si analizzerà brevemente: (i) la prospettiva istituzionale elaborata da Berger e Luckmann (1966), (ii) la teoria della strutturazione introdotta da Giddens e (iii) le molteplici visioni negli studi istituzionali. La teoria della strutturazione verrà ripresa nell'ultimo paragrafo precisandone le implicazioni con il potere ed esplorando gli studi più significativi al riguardo.

1.2.3.1 Il contributo di Berger e Luckmann

I due autori affermano, in relazione al rapporto tra individuo e società, che a seguito del continuo processo dialettico sviluppato dagli individui nel loro ordine istituzionale (o culturale) di riferimento, l'azienda, attraverso l'"esteriorizzazione", si manifesta come prodotto umano, per mezzo dell'"oggettivazione" si erge a realtà istituzionalizzata ed, infine, tramite l'"interiorizzazione" dei valori istituzionalizzati l'uomo diventa un prodotto sociale.

Grazie al loro contributo è possibile focalizzare l'attenzione sulle ragioni alla base della formazione di codesto ordine culturale, nonché sui meccanismi che presiedono alla sua conservazione nel tempo e nello spazio. Diventa quindi possibile esplorare le interrelazioni tra sistemi di controllo e cultura aziendale e il ruolo degli strumenti di contabilità direzionale nell'ambito delle dinamiche evolutive delle organizzazioni aziendali.

L'assunzione di base del lavoro di Berger e Luckmann (1966) è che l'essere umano, nel suo sviluppo, non interagisce solo con un ambiente naturale, ma anche con un ordine culturale. L'uomo è dotato di una peculiare apertura culturale di fronte al mondo nonostante sia naturalmente indirizzato ad auto-porsi dei vincoli normativi. La

costruzione di un ordine culturale e simbolico da parte dell'uomo, deriva proprio dalla necessità di compensazione e dal bisogno di fornire alla vita umana quelle strutture stabili che biologicamente le mancano. Da ciò si può dedurre che la stabilità della cultura non è mai definitiva, ma intrinsecamente precaria e sottoposta a mutamento.

Questo ordine culturale, di cui l'essere umano si dota, è presieduto da meccanismi sociali ed è stabilito in base a consuetudini identificabili in azioni ripetute. Tali abitudini sono consolidate in schemi che designano dei livelli di pensiero e che modellano l'esperienza umana a livello cognitivo, guidando le modalità secondo le quali gli individui percepiscono o interpretano il comportamento altrui e orientando la condotta individuale.

Ovunque vi sia un'azione reciproca tipizzata si è in presenza di un'istituzione. Il concetto di istituzione libera l'essere umano dalla necessità di dover decidere su tutto e di ridefinire sempre ogni situazione dal principio. L'eredità culturale, che ogni nuova generazione trova sedimentata nelle organizzazioni sociali esistenti, consente a quest'ultima di relazionarsi alla realtà precostituita senza interrogarsi continuamente su ogni aspetto che la caratterizza, fornendo all'individuo una sorta di sollievo psicologico. Tuttavia pur essendo attività umana oggettivata, le istituzioni non sono autonome rispetto ai loro produttori: si instaura così il processo che Berger e Luckmann definiscono dialettico in base al quale sebbene l'ordine culturale che descrive la realtà esistente costituisca il risultato dei processi di interazione sociale, attraverso la sua progressiva istituzionalizzazione, essa è comunque in grado di reagire sul proprio produttore influenzando l'evoluzione delle situazioni sociali che l'hanno generata. Processi di deistituzionalizzazione sono, infatti, sempre possibili ed inoltre la durata e la forza integratrice delle istituzioni dipende in gran parte dal fatto che esistano strutture capaci di giustificarne e interpretarne il significato, rendendole soggettivamente plausibili ad ogni nuova generazione.

I meccanismi di conservazione dell'ordine culturale sono così riscontrabili nei processi di legittimazione, tra i quali di particolare importanza sono gli universi simbolici (i.e. la religione); essi svolgono una funzione protettiva rispetto a tutte quelle situazioni marginali che continuamente minacciano l'esistenza umana rivelando la precarietà di ogni istituto sociale.

Ciò che differenzia l'uomo da un animale è che mentre l'animale ha con il suo ambiente un rapporto prestabilito che condivide con tutti gli altri membri della sua specie, l'uomo ha con il suo ambiente una relazione di apertura di fronte al mondo ed è lui stesso che costituisce la propria natura o che, più semplicemente produce se stesso. Tale assunzione non implica la visione dell'uomo come individuo solitario, anzi l'autoproduzione dell'uomo è sempre e necessariamente un'impresa sociale, sono gli uomini insieme che producono un ambiente umano, con la totalità delle sue formazioni socio-culturali e psicologiche.

Poiché l'individuo non ha i mezzi biologici sufficienti a dare stabilità alla sua condotta, l'ordine sociale diventa un prodotto umano e i rapporti sociali esistono solo come prodotto dell'attività umana. L'intrinseca instabilità dell'organismo umano rende necessario all'uomo di fornirsi di un ambiente stabile per la sua condotta, per specializzare e dirigere i suoi impulsi. Questi fatti biologici sono presupposti necessari per la produzione dell'ordine sociale e sebbene un ordine sociale non possa discendere da dati biologici è altrettanto vero che la necessità di un ordine sociale in quanto tale discende dalla natura biologica degli esseri umani.

Di conseguenza gli autori sostengono che per poter comprendere le cause della comparsa, della permanenza e della trasmissione di un ordine sociale, diverse da quelle implicate con le costanti biologiche, sia necessario l'utilizzo della teoria dell'istituzionalizzazione. "L'istituzionalizzazione ha luogo dovunque vi sia una tipizzazione reciproca di azioni consuetudinarie da parte di gruppi di esecutori: in altri termini, ogni simile tipizzazione è un'istituzione. Ciò che va sottolineato è la reciprocità delle tipizzazioni istituzionali e la tipicità non solo delle azioni ma anche degli attori nelle istituzioni. Le tipizzazioni delle azioni istituzionalizzate che costituiscono le istituzioni sono sempre condivise. Esse sono accessibili a tutti i membri del particolare gruppo sociale in questione, e l'istituzione stessa rende simili gli attori individuali e le azioni individuali" (Berger e Luckmann, 1969, pp. 83-84).

Le istituzioni inoltre devono essere costruite nel corso di una storia comune, in modo da comprenderle adeguatamente e devono controllare la condotta umana fissando modelli prestabiliti che le incanalino in una direzione piuttosto che un'altra (quest'ultima caratteristica "di controllo" delle istituzioni è legata al concetto di istituzione stessa).

Solo una parte delle esperienze umane viene trattenuta nella memoria degli individui, queste esperienze si sedimentano così nella memoria come entità riconoscibili e ricordabili. A livello intersoggettivo la sedimentazione può aver luogo nel momento in cui numerosi individui condividono una comune biografia, le cui esperienze vengono incorporate in un comune bagaglio di conoscenze. "La sedimentazione intersoggettiva può essere definita veramente sociale solo quando è stata oggettivata in un sistema di simboli di un qualche genere, cioè quando esiste la possibilità di una oggettivazione reiterata delle esperienze comuni. Solo allora è possibile che queste esperienze vengano trasmesse da una generazione alla successiva, e da una collettività ad un'altra" (Berger e Luckmann, 1969, p.101).

Il motivo per cui è necessaria l'oggettivazione di tali esperienze in simboli è chiaro, i simboli attribuiscono uno stato di anonimità alle esperienze sedimentate distaccandole dalle biografie individuali dei soggetti e rendendole così accessibili a tutti coloro che le condividono o le condideranno; rendendo così le esperienze facilmente trasmissibili. Normalmente il sistema di simboli utilizzato è quello linguistico, poiché il linguaggio consente di rendere oggettive ed accessibili a tutti le esperienze comuni all'interno di una comunità linguistica, diventando così strumento e base della cultura collettiva. Il linguaggio diventa quindi anche il deposito della tradizione comune che può essere accettata superficialmente o, come insieme coerente, senza ricostruirne il processo di formazione originario.

Poiché come appena sottolineato il processo all'origine effettiva delle sedimentazioni non ha importanza, è possibile che le legittimazioni possano succedersi l'una all'altra attribuendo di volta in volta nuovi significati alle esperienze sedimentate della collettività; è possibile in pratica richiamare, reinterpretare ed utilizzare le lezioni provenienti dal passato in chiave prospettica. Questo è il meccanismo che Berger e Luckmann pongono alla base delle cosiddette economie psicologiche e all'interno di questo meccanismo un ruolo fondamentale è rivestito dai sistemi di controllo che in questo ambito sono in grado di coadiuvare l'uomo nelle sue attività di validazione, memorizzazione e richiamo delle conoscenze istituzionalizzate, per esplicito riconoscimento degli autori che affermano che "ogni trasmissione di significati istituzionali implica ovviamente procedimenti di controllo e di legittimazione. Questi

sono uniti alle istituzioni stesse e amministrati da coloro che li trasmettono" (Berger e Luckmann, 1969, p.104-105).

1.2.3.2 Il contributo di Giddens e la Teoria della Strutturazione

La Teoria della Strutturazione è stata elaborata da Giddens negli anni Settanta del secolo scorso ed esplicitata nel 1984 nell'opera "The Constitution of Society". L'autore attraverso il suo contributo invita a riflettere sull'essere umano, sull'agire umano, sui meccanismi di riproduzione e trasformazione sociale. In questi termini si pone in netta contrapposizione con il dualismo oggettivismo-soggettivismo caratterizzante la teoria sociale. Giddens ritiene che piuttosto che un dualismo la relazione debba essere riconcepita come una dualità: la dualità della struttura che è alla base della sua theory of structuration⁹. La struttura presenta caratteri di dualità in quanto può essere definita "come mezzo e risultato della condotta che organizza ricorsivamente; le proprietà strutturali dei sistemi sociali non esistono al di fuori dell'azione, ma sono costantemente coinvolte nella sua produzione e riproduzione" (Giddens, 1990, p. 363).

La struttura in tale concettualizzazione teorica è un elemento fondamentale e coincide con l'insieme di regole e risorse implicate ricorsivamente nella riproduzione sociale. Le regole implicate nella riproduzione dei sistemi sociali non sono prescrizioni formalizzate come quelle che esistono in un qualsiasi gioco. Sono, purtroppo, soggette ad una varietà di contestazioni molto superiore a quella esistente per le regole dei giochi e vengono correlate a casi o comportamenti specifici. Vengono inoltre concettualizzate insieme alle risorse e non possono prescindere da esse, nonostante se ne distinguano due aspetti: da un lato si rapportano alla costituzione del significato, dall'altro alla sanzione dei modi di condotta sociale. Le regole della vita sociale vengono quindi considerate come delle tecniche o procedure generalizzabili applicate nell'attuazione/riproduzione delle pratiche sociali (esse infatti costituiscono sia il presupposto di base sia il risultato delle pratiche che organizzano ricorsivamente: in ciò si sostanzia la dualità della struttura).

⁹ La sua idea di fondo è quella di riproporre una serie di noti dualismi (i.e. tra società ed individuo) in termini di dualità (i.e. agire umano e strutture sociali esistenti nello scenario).

Nella teoria della strutturazione, la dualità rappresenta quindi il presupposto su cui si fonda la continua riproduzione delle pratiche sociali nel tempo e nello spazio, che si basa a sua volta sulle capacità di monitoraggio che gli individui sono in grado di sviluppare nel corso dei processi d'interazione quotidiana. Le capacità di monitoraggio sono legate al concetto di conoscenza-competenza che caratterizza gli agenti umani. Infatti, gli attori nelle loro attività quotidiane impiegano degli schemi tipizzati per gestire in modo routinario le situazioni della vita sociale. "La conoscenza delle procedure, o padronanza delle tecniche, del "fare"¹⁰ attività sociale è metodologica per definizione; in altre parole, questa conoscenza non specifica (né lo potrebbe) tutte le situazioni in cui un attore può venirsi a trovare; fornisce invece una capacità generalizzata di reagire a, e influire su, una gamma indeterminata di condizioni sociali" (Giddens, 1990, p. 24).

Le regole così come gli altri costrutti presentano un carattere ambivalente, ossia possono essere: sia intensive che superficiali, sia tacite che discorsive, sia informali che formali, sia poco sanzionate che molto sanzionate. La maggior parte delle regole coinvolte nella produzione e riproduzione delle pratiche sociali è di tipo tacito, la formulazione discorsiva di una regola (i.e. la sua manifestazione discorsiva) ne dà già un'interpretazione e può quindi modificarne l'applicazione.

Le attività localizzate degli agenti, riprodotte attraverso il tempo e lo spazio sono ricomprese nei sistemi sociali. "Analizzare la strutturazione dei sistemi sociali significa studiare i modi in cui tali sistemi, fondati sulle attività-con-conoscenza di attori localizzati che sfruttano certe regole e risorse in una varietà di contesti d'azione, sono prodotti e riprodotti nel corso dell'interazione" (Giddens, 1990, p. 27)¹¹. Come suggerito dal carattere duale della struttura, le proprietà strutturali dei sistemi sociali sono insieme mezzo e risultato delle pratiche che organizzano ricorsivamente. La struttura non è esterna agli individui ma, in quanto esemplificata nelle pratiche sociali, è interna alle loro attività e non va assimilata ad un vincolo, poiché risulta vincolante e al contempo abilitante.

L'autore per riassumere indica come la relazione tra strutture e azioni sociali possa essere paragonata ai legami esistenti tra le regole del linguaggio e la lingua parlata. Infatti, come le regole e le strutture grammaticali di un determinato linguaggio

¹⁰ Giddens la definisce coscienza pratica.

¹¹ anche alla base di tale assunto si può rintracciare l'idea di dualità della struttura.

contribuiscono alla costruzione di una frase corretta e favoriscono la continua evoluzione della lingua nel tempo, così le regole e le risorse costituenti le strutture, a seguito della dualità che le rende sia presupposto che risultato dell'interazione sociale, partecipano al processo di rinnovamento delle istituzioni e delle relazioni sociali stesse.

Le dimensioni principali della dualità della struttura nell'interazione sono collegabili solo a livello teorico¹², secondo quanto afferma l'autore con la sua teoria, a tre diverse modalità della strutturazione.

- La *significazione*, ovvero l'uso di schemi interpretativi di natura cognitiva nel quadro di un contesto di conoscenze comuni al fine di comunicare dei significati.
- Il *dominio*, ovvero le regole e le risorse fondamentali per il processo di concettualizzazione delle relazioni di potere.
- La *legittimazione*, ovvero l'insieme condiviso di valori ed ideali riguardanti tutto ciò che è accettabile, virtuoso, importante e tutto ciò che, al contrario, non lo è.

Tali concetti vengono espressi dall'autore nella seguente rappresentazione (Figura 2).

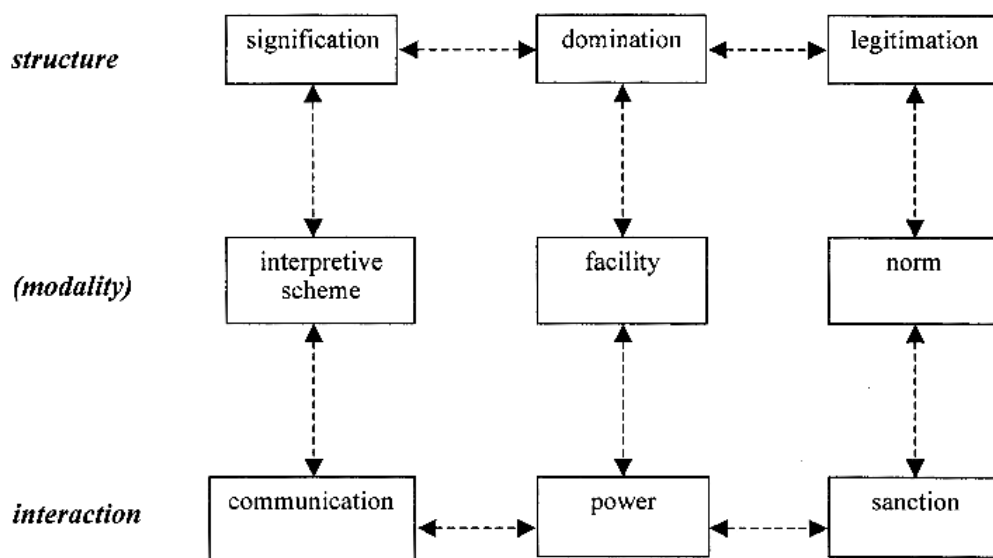


Figura 2 - Theory of structuration: dimensioni della dualità della struttura (Giddens, 1984, p. 29)

Per quanto riguarda la **significazione**, gli schemi interpretativi sono dei modi di uniformazione presenti nel bagaglio di conoscenze ed applicati riflessivamente per

¹² Nella realtà non è possibile separare ad esempio la comunicazione del significato nell'interazione dall'operare delle sanzioni amministrative.

mantenere la comunicazione. La comunicazione del significato non deve essere vista come un qualcosa che ha luogo nel tempo e nello spazio, la comunicazione in quanto aspetto generale dell'interpretazione, è un concetto più ampio di quello di intenzione comunicativa (i.e. quanto viene comunicato). Le strutture della significazione, come Giddens precisa, devono essere sempre concepite in rapporto al dominio e alla legittimazione.

In merito al **dominio**, la facilitazione riguarda una serie di relazioni di autonomia e di dipendenza riprodotte nel quadro dell'interazione sociale. Fondamentale per definire il potere è il concetto di risorsa che esprime sia relazioni di dominio che di potere. Il dominio dipende dall'utilizzo di due tipi di risorse: quelle allocative che hanno a che fare con il controllo di oggetti, beni o fenomeni materiali e quelle d'autorità che hanno a che fare con la capacità di organizzare e coordinare le attività degli attori sociali¹³.

La **legittimazione**, infine, esprime l'idea di render conto delle proprie attività, ossia spiegarne le ragioni e insieme fornire un fondamento normativo che le possa in qualche modo giustificare. Le componenti normative dell'interazione sono sempre fondate sui rapporti tra diritti e doveri previsti per coloro che partecipano ad una serie di contesti d'interazione. Tutte le relazioni sociali sono infatti basate sia sulla consapevolezza di ciò che è accettabile e virtuoso sia sull'aspettativa che gli attori rispettino tali standard comportamentali. Di conseguenza le norme che possono influenzare le interazioni sociali sono regole date per scontato nell'ambito delle pratiche sociali istituzionalizzate. Tali norme sono generalmente accompagnate da sanzioni nel caso si manifestino comportamenti manchevoli. E al contempo, tali sanzioni esprimono delle asimmetrie strutturali del dominio, nel senso che i comportamenti/le intenzioni dei soggetti che le subiscono possono non esprimere le norme che li generano.

L'autore, considerando l'individuo come agente competente poiché dotato di capacità riflessive, precisa come tale conoscenza/competenza operi a due livelli di consapevolezza. Il primo livello si manifesta con la consapevolezza discorsiva nell'ambito della quale gli individui sono in grado di esprimersi verbalmente e dare spiegazioni inerenti il loro operato. Al secondo livello invece si incontra la consapevolezza pratica, quella che implica l'insieme delle conoscenze tacite che gli individui possiedono e che non sono in grado di descrivere a parole. Per comprendere le

¹³ Tale distinzione verrà ripresa ed approfondita nel paragrafo finale a proposito del potere.

dinamiche individuali a livello inconscio, Giddens fa riferimento al costrutto di sicurezza ontologica, ossia "il confidare o essere fiduciosi che il mondo naturale e quello sociale siano quello che sembrano, compresi i parametri esistenziali fondamentali del sé e dell'identità sociale" (Giddens, 1990, p. 364).

Tale senso di sicurezza ontologica, come avviene in modo analogo per le considerazioni svolte da Schein e Berger e Luckmann, è sostenuto attraverso l'organizzazione quotidiana di processi routinizzati e trova fondamento nei meccanismi di controllo dell'ansia.

In ogni caso, i comportamenti individuali non dipendono solo dai meccanismi psicologici caratterizzanti la personalità degli agenti, anzi tali comportamenti vengono mediati dai processi d'interazione sociale che gli individui mettono in atto tramite le pratiche routinizzate delle loro attività quotidiane. Così con il ripetuto svolgimento delle loro mansioni giornaliere, gli agenti sono in grado di soddisfare il loro bisogno di sicurezza ontologica e di strutturare ordini culturali più ampi.

La sicurezza ontologica viene però minacciata, nella teoria della strutturazione, dalla perenne possibilità di mettere in atto processi di cambiamento ed è proprio durante queste fasi, che Giddens chiama situazioni critiche, che il grado di prevedibilità e certezza offerto dalle routine viene minacciato e in alcuni casi rimosso. Durante queste fasi gli stati d'ansia che si vengono a formare influenzano lo svolgimento delle attività così come previste dalle routine e si creano delle circostanze di rottura con le conoscenze ed i valori esistenti. Queste situazioni stimolano processi di cambiamento culturale nella maggior parte degli individui.

Infine, si intende fare riferimento al concetto di posizionamento in risposta alle critiche che alcuni autori hanno sollevato alla teoria della strutturazione come manchevole di collegamento tra agenzia e istituzione. "Agency, for Giddens, refers to the actions taken by individuals in social settings. Agency takes place as a continuous flow of action (not a series of acts) and it involves the intervention of the acting subject in a flow of events which are potentially malleable" (Macintosh e Scapens, 1990). Gli agenti, la cui condotta consente di determinare il reale contenuto delle pratiche routinizzate costituenti i sistemi sociali, sono posizionati all'interno di una rete di relazioni sociali. Inoltre, nonostante le pratiche siano strutturate in routine, le

attività/mansioni svolte dagli individui presuppongono sempre a livello individuale un processo di scelta più o meno conscio lasciando spazio all'agire delle strutture.

Concludendo, dall'interpretazione congiunta dei contributi di Schein prima, di Berger e Luckmann poi e di Giddens ora, è possibile individuare la necessità per l'uomo di raggiungere un certo livello di sicurezza psicologica/ontologica che lo induce a ricercare quel grado di stabilità cognitiva e comportamentale presente nelle routine organizzative. Ciò nonostante, le potenzialità ed abilità riflessive che contraddistinguono l'essere umano ed il suo operato spingono l'uomo ad essere aperto nei confronti di possibili dinamiche evolutive e ad essere "socio-culturalmente variabile" (Berger e Luckmann, 1969). Questa è la ragione per cui l'azienda ed i valori culturali che la contraddistinguono, ovvero il frutto costruito e sedimentato nel tempo dell'esperienza umana, rappresenta contemporaneamente passato e futuro, stabilità e dinamicità (i.e. dualità dei costrutti, anziché dualismo) (Busco, 2002).

1.2.3.3 Le molteplici visioni negli studi istituzionali

Burns e Scapens (2000), analizzando una moltitudine di ricerche che hanno contribuito alla letteratura organizzativa e manageriale, individuano tre diversi approcci tutti riconducibili alla teoria istituzionale. Tali prospettive sono:

- La New Institutional Sociology (NIS),
- L'Old Institutional Economics (OIE),
- La New Institutional Economics (NIE o Teoria dei Costi di Transazione).

Nonostante presentino differenti radici intellettuali tali visioni sono caratterizzate dalla condivisione di un interesse centrale per le istituzioni e per i cambiamenti istituzionali, oltre ad offrire suggerimenti utili per concettualizzare i cambiamenti nei sistemi di controllo di gestione.

In accordo con quanto riportato nel paragrafo 1.4 a proposito degli studi sul potere, le prospettive della New Institutional Sociology e della Old Institutional Economics appaiono foriere di spunti di riflessione in merito a come le valenze intangibili possono operare all'interno di una organizzazione. Tali contributi verranno analizzati nel prosieguo; in questa sede si intende proporre una breve sintesi sulle peculiarità di

ciascuna prospettiva come modalità propedeutica alla comprensione degli studi successivi.

La New Institutional Sociology (NIS)

La prospettiva istituzionale all'interno del quadro sociologico, inizia a riscuotere un certo interesse a partire da metà anni Settanta, ciò a sottolineare un crescente distacco dalle teorie che propongono l'efficienza come l'elemento guida alla base dei processi decisionali o dalle teorie che interpretano i mutamenti delle strutture organizzative come un mero adattamento razionale alle condizioni tecniche ed ambientali.

La New Institutional Sociology nutre un certo scetticismo nei confronti dei modelli organizzativi fondati sul concetto di attore razionale ed enfatizza il rapporto tra le organizzazioni e gli ambienti in cui esse sono inserite. La NIS ha l'obiettivo di riscoprire il ruolo dei fattori sociali nell'interpretazione delle dinamiche organizzative. Secondo DiMaggio e Powell tale teoria si caratterizza per il rifiuto dei modelli basati sull'analisi dei comportamenti dell'individuo razionale, per tre ordini di motivi: (i) l'interesse verso le istituzioni come variabili indipendenti, per (ii) l'attenzione verso le interpretazioni cognitive e culturali e per (iii) l'interesse per le proprietà delle unità di analisi sopraindividuali, le quali non possono essere ridotte a semplici aggregazioni o a dirette conseguenze delle preferenze dei singoli individui. A differenza di quanto proposto dalla NIE e dall'OIE, la NIS infatti, rifiuta il parallelismo tra organizzazioni ed istituzioni, conferendo a queste ultime un ruolo strategico nei rapporti tra le organizzazioni e all'interno delle stesse, ma non attribuendovi il significato di organizzazioni di per sé.

La NIS sottolinea come le relazioni tra le organizzazioni economiche e l'implementazione di strutture di governo, siano fortemente condizionate dalla necessità di conformarsi ai valori, alle regole e ai miti organizzativi presenti nello scenario istituzionale di riferimento; in sintesi, per far legittimamente parte del quadro istituzionale esistente è necessario adeguarvisi. L'obiettivo è quindi essere coerenti con le specifiche cognitive, regolative e normative che caratterizzano il contesto sociale, economico e culturale nel quale tali organizzazioni vivono ed operano. A differenza degli altri approcci perciò, sono queste esigenze di legittimazione, e non le preferenze razionali o le capacità di ottimizzazione degli individui, a condurre gli operatori

aziendali verso specifiche forme o strutture di governo. I processi di adeguamento descritti all'interno di questa teoria si definiscono di isomorfismo.

Nel quadro di tale visione un ruolo chiave è attribuito ai sistemi di controllo di gestione che rappresentano una delle modalità attraverso le quali è possibile introdurre nelle organizzazioni gli elementi di coerenza con l'ambiente istituzionale e gestire le interdipendenze interne (i.e. le relazioni tra i responsabili aziendali ed i dipendenti di livello più basso, nonché la divisione di mansioni, potere e responsabilità tra i diversi livelli di management e la separazione tra proprietà e controllo) ed esterne (i.e. i rapporti che intercorrono tra l'organizzazione e lo Stato, i clienti, gli investitori, i fornitori, etc.).

L'adozione cerimoniale di questi strumenti istituzionalizzati dallo scenario di riferimento non sempre è in armonia con le esigenze di efficienza, controllo e coordinamento presenti nelle organizzazioni. In queste situazioni le organizzazioni tendono a salvare la loro immagine e la loro capacità di sopravvivenza separando la struttura formale dalle attività reali di lavoro; questo sdoppiamento consente alle organizzazioni di mantenere strutture standardizzate, legittimanti e formali, mentre le loro attività variano in funzione di considerazioni pratiche.

L'Old Institutional Economics (OIE)

L'Old Institutional Economics nasce agli inizi del ventesimo secolo¹⁴ come proposta alternativa all'approccio della New Institutional Economics basato sulla teoria neoclassica. Il principale carattere di discontinuità con la NIE è facilmente ravvisabile esaminando le due diverse definizioni di istituzioni alla base delle due teorie: nella teoria neoclassica infatti le istituzioni sono viste come dei vincoli esistenti che contribuiscono a definire l'equilibrio economico, mentre nell'approccio proposto dalla OIE queste sono concettualizzate come delle variabili organizzative dotate contemporaneamente di un elevato grado di dinamicità e stabilità, che consente di prevenire o favorire il cambiamento.

Tale teoria ambisce a favorire la comprensione delle dinamiche evolutive in chiave temporale interpretando i contesti d'interazione sociale all'interno delle singole organizzazioni. Burns e Scapens (2000) ritengono l'OIE particolarmente utile alla comprensione delle situazioni di cambiamento dei sistemi di controllo di gestione, in

¹⁴ Veblen e Commons sono tra i principali fautori.

quanto agevola una focalizzazione sulle routine organizzative¹⁵ (sulle loro modifiche) e sulla loro istituzionalizzazione.

Il percorso di sviluppo dell'Old Institutional Economics invita a considerare le istituzioni come analisi delle singole realtà aziendali (contributi più recenti), anziché come macro variabili economico-sociali e come abitudini di pensiero radicate nella generalità degli uomini (primi contributi). L'osservazione storica ed evolucionista dell'organizzazione appare quindi fondamentale e come Veblen ricorda le dinamiche evolutive dell'esperienza sociale appaiono attraverso un processo in cui la situazione modella quella futura attraverso una serie di attività selettive e coercitive che agiscono, modificandole o rafforzandole, sulle abitudini che gli individui ereditano dal passato. In chiave evolutiva, il contributo di Nelson e Winter (1982) appare fondamentale alla comprensione di come le routines, parte integrante delle pratiche istituzionalizzate a livello organizzativo, siano il risultato di un processo che consente agli individui di detenere un bagaglio di conoscenza da utilizzare, in modo inconscio, nello svolgimento delle loro attività o azioni quotidiane. Si viene così a creare una sorta di memoria organizzativa, originata dal continuo utilizzo delle routines, che essendo istituzionalizzata nelle menti degli individui ne influenza e contemporaneamente ne facilita le scelte comportamentali. Le routine organizzative consentono così l'evoluzione di una serie di conoscenze all'interno dei contesti organizzativi, attraverso un processo tacito e cumulativo che coinvolge fattori di natura politica, sociale, culturale e tecnologica.

In merito alle pratiche di controllo di gestione, il quadro istituzionale dell'OIE riconosce che esse possono sia modificare che essere modificate dalle istituzioni che governano l'attività organizzativa. Benché non esista una definizione universale di istituzione, all'interno dell'OIE come riporta Burns (2000) ci si riferisce comunemente a "un modo di pensare o di agire di una certa prevalenza e permanenza, che caratterizza in maniera assai forte le abitudini di un gruppo o un popolo (Hamilton, 1932, p.84)" (Burns, 2000, p. 571 - trad.). Come tali, le istituzioni impongono forma e coerenza sociale all'attività umana, attraverso la produzione e la riproduzione di abitudini consolidate di pensiero e di azione.

¹⁵ Le routines organizzative, intese come pratiche e/o attività ripetute abitualmente nei vari contesti aziendali, diventano perciò l'essenza delle istituzioni.

Il contributo di Burns e Scapens (2000) si inserisce in questo dibattito cercando, tra i numerosi spunti teorici, di discutere della contestualizzazione dello studio dei sistemi di controllo nel quadro delle complesse dinamiche organizzative. I due autori giungono alla conclusione che l'analisi interpretativa dei sistemi di contabilità direzionale e dei loro processi di cambiamento, non possa basarsi esclusivamente su disamine delle tecniche e delle procedure ritenute ottimali nelle specifiche condizioni spazio-temporali, ma debba essere fondata sull'esame del percorso evolutivo delle stesse. La produzione e riproduzione delle pratiche contabili può sicuramente essere difficile da predire, ma non essendo arbitraria trova fondamento nella quotidiana attività d'interazione degli attori sociali attraverso la quale si realizza la dualità del rapporto tra azioni ed istituzioni.

La dualità avviene quindi tra l'azione (i.e. attività umane) e le istituzioni che strutturano tali attività. Come ricordato nel paragrafo precedente, questa dualità non è altro che la relazione agenzia-struttura che è stata ampiamente dibattuta nel campo delle scienze sociali negli ultimi anni¹⁶.

Sia l'OIE che la Teoria della Strutturazione si basano sull'assunto che istituzioni ed azioni siano intimamente collegate tra di loro in un continuo e dinamico processo di interazione. L'approccio istituzionale ha però finito col trascurare il modo con cui le istituzioni vengono create, modificate e riprodotte, concentrandosi su aspetti prevalentemente empirici, mentre la Teoria della Strutturazione al contrario ha trascurato eccessivamente la dimensione empirica restando profondamente legata ad astrazioni teoriche (Burns e Scapens, 2000).

Rispetto alle altre prospettive istituzionali, l'approccio OIE attribuisce maggiore rilevanza all'eterogeneità e al grado di complessità che caratterizzano i contesti organizzativi attuali. Il focus d'indagine di questa prospettiva si è così orientato alle modalità attraverso le quali un certo grado di "ordine organizzativo temporaneo" può essere raggiunto, coniugando momenti di stabilità e di cambiamento in un medesimo percorso, definito da Veblen come un "processo di intervalli di equilibrio" (Veblen, 1919, p. 242 - trad.).

¹⁶ La dualità consiste quindi nell'idea che le strutture organizzative siano contemporaneamente in grado di influenzare ed essere influenzate dai processi di interazione sociale.

La New Institutional Economics (NIE)

La New Institutional Economics tra i tre approcci citati è sicuramente il più vicino alla visione neo-classica d'impresa ed infatti emerge e si sviluppa come un'estensione della dottrina neoclassica caratterizzante anche la letteratura tradizionale in materia di controllo di gestione. I principali elementi di continuità sono riscontrabili nelle assunzioni sulla razionalità limitata degli individui e sull'equilibrio di mercato.

Tra le altre, la Teoria dei Costi di Transazione (TCT) appare di maggior rilievo in tale visione istituzionale. Nonostante le numerose evoluzioni, la logica di riferimento della TCT (riferibile agli scritti di Coase e Williamson) considera l'agente come portatore di preferenze date nelle transazioni all'interno dello scenario economico di riferimento. La transazione non deve essere vista come uno scambio fra mercato ed organizzazione, ma in senso più generale. Questo concetto può essere, infatti, applicato all'interno dell'organizzazione per comprendere le relazioni esistenti fra l'impresa ed i suoi dipendenti, fra superiori e subordinati e fra unità organizzative.

La tesi sostenuta dalla scuola transazionale è che la varietà di forme organizzative presenti sul mercato deriva dall'esigenza di ridurre i costi di transazione e quindi dalla continua ricerca d'efficienza. Inoltre Williamson sottolinea come l'organizzazione aziendale sia una rete di scambi o transazioni da regolare e gestire nella maniera più efficiente possibile. La centralità delle transazioni consente la lettura, attraverso la TCT, di molteplici fattori (umani e ambientali)¹⁷ che sono alla base dello studio delle transazioni e inoltre sono utili nell'interpretazione delle dinamiche evolutive delle organizzazioni.

Le aziende sono considerate come possibili meccanismi alternativi al mercato, in grado di minimizzare i costi transazionali. Al pari, i modelli di governance aziendale rappresentano i sistemi di controllo di gestione presenti nelle organizzazioni stesse. Perciò, quando le organizzazioni economiche mutano le proprie strutture di governance, in virtù di questa teoria anche le tecniche e le procedure di controllo tenderanno ad aggiornarsi perseguendo la finalità di ridurre al minimo i costi di transazione. Lo studio

¹⁷ I principali fattori considerati avere un impatto incrementativo sui costi di transazione sono rintracciabili in: (i) limiti della razionalità umana, (ii) grado di opportunismo degli agenti e (iii) livello di incertezza ambientale nel quale questi si trovano ad operare. Mentre al contrario, i costi di transazione sono inversamente correlati al fattore che esprime il (iv) numero delle controparti potenziali.

delle dinamiche evolutive dei sistemi di controllo di gestione in quest'ottica diventa perciò indissolubilmente legato ai cambiamenti nelle strutture di corporate governance.

Le principali critiche alla NIE possono essere mosse dal fatto che, analizzando gli stati di equilibrio raggiunti dalle organizzazioni, essa limita l'analisi delle ragioni e dei fattori che favoriscono i percorsi evolutivi. Le variabili sociali, politiche e culturali influenzano infatti, il dinamismo delle organizzazioni al pari di quelle economiche, che però raccolgono l'attenzione di questa visione istituzionale.

1.3 Il legame tra sistemi di management accounting e cultura: prospettiva positivista e interpretativista

Il presente paragrafo intende esplorare dapprima i contributi afferenti alla prospettiva positivista (o post-positivista) e in secondo luogo quelli che originano da una prospettiva interpretativa negli studi di controllo di gestione. La prospettiva interpretativa viene proposta in successione a quella positivista in modo da comprendere a pieno il differente punto di vista.

1.3.1 La prospettiva Positivista

I prossimi sotto-paragrafi intendono esplorare dapprima i framework più conosciuti nella letteratura di management accounting e in successione la letteratura che utilizzando l'approccio contingente invita a percepire la cultura del controllo come un fattore che può essere oggettivato e modificato.

1.3.1.1 I Frameworks

Leve del Controllo (Simons, 1995)

Nel lavoro di Simons (1995[b]) sulle Leve del Controllo, vengono percepiti dei tratti dell'interrelazione tra sistemi (procedure e prassi) formali e informali che sono utili ai

manager per avere informazioni al fine dell'implementazione della strategia. Inoltre l'idea sottostante il framework è che ci siano forze contrastanti che gestiscono le tensioni "between freedom and constraint, between empowerment and accountability, between top-down direction and bottom-up creativity, between experimentation and efficiency" (Simons, 1995[b], p. 4).

In particolare i quattro costrutti che vengono definiti e che, ciascuno in modo diverso, comunicano delle informazioni ai manager sono:

- *beliefs systems* che comunicano i core values dell'azienda sono "the explicit set of organizational definitions that senior managers communicate formally and reinforce systematically to provide basic values, purpose, and direction for the organisation" (Simons, 1995[b], p. 34);

- *boundary systems* che comunicano i rischi che devono essere evitati "delineate the acceptable domain of activity for organizational participants" (Simons, 1995[b], p. 39);

- *diagnostic systems* che suggeriscono le variabili critiche di monitoraggio della performance, sono "formal information systems that managers use to monitor organizational outcomes and correct deviations from pre-set standards of performance" (Simons, 1995[b], p. 59).

- *interactive systems* che si focalizzano sulle incertezze strategiche sono "formal information systems that managers use to involve themselves regularly and personally in the decision activities of subordinates" (Simons, 1995[b], p. 95).

Quanto Simons raggruppa nei **beliefs systems** è l'espressione dei valori e degli obiettivi aziendali che si sostanziano in documenti quali le dichiarazioni: di credo, della missione e degli intenti (Simons 1995[b], Simons, 1999). Il loro ampio punto di vista li rende fondamentali per ispirare ed orientare tutta l'organizzazione verso i valori ritenuti chiave. Il vantaggio di tale ampiezza è quello di fornire spunto di collegamento a tutti ciascuno secondo i propri termini. La necessità di formalizzare questi valori è connaturata a molteplici aspetti, tra i quali vi sono ad esempio la dimensione aziendale e la localizzazione. In altri termini, qualora questi siano effettiva espressione dell'intento del management, quanto riportato nei documenti dovrebbe essere semplicemente la trascrizione dei loro comportamenti (Simons, 1995[b]; Simons, 1999). DiMaggio e Powell (1983) aprono una finestra sulla possibilità da parte dei manager di emulare le

organizzazioni di successo attraverso l'"appropriazione" di credo che sono distanti dai loro comportamenti. L'azione legittimativa per mostrare competenza manageriale può essere una delle ragioni di tale mismatching (Meyer e Rowan, 1977)¹⁸.

Chiaramente i beliefs system sono relativi ed interagiscono con la cultura dell'organizzazione e il loro impiego è indirizzato a sposare i valori e le assunzioni di base (Schein, 1990). Possono essere perciò visti come una potente misura di controllo piuttosto che un semplice meccanismo tecnico del controllo dei manager. Seguendo il filo logico di Simons (1995[b]) è chiaro come i manager utilizzino i beliefs system nei loro sforzi per controllare il business ed è perciò considerabile una leva del controllo al pari dei diagnostic control systems, dei boundary systems e degli interactive control systems.

Il punto però è un altro: è la diversa prospettiva (concettualizzazione della cultura) cui si accennava in precedenza. Nonostante il modello di Simons suggerisca che certi aspetti della cultura esistono in superficie e possono essere influenzati per mezzo dell'impostazione di regole, delle politiche e dei processi di governance, dei documenti dichiarativi della mission e dai sistemi di misurazione delle performance, non discute alcuni fattori che possono essere considerati avendo come background un approccio interpretativo della cultura organizzativa (Scheytt e Soin, 2005). Gli autori descrivono i tre punti come segue: "First, while the model offers a general conceptualization of how belief systems can be changed, it does not explicitly consider variations in the cultures of different organizations. [...] Second, as organizational culture is, according to Schein's (1985) model, related to basic underlying assumptions, measures to control the beliefs system tend to scratch the surface of rather than fundamentally change a culture. Third, the practices that Simons (1995[b]) suggests for using this lever might indirectly influence the basic assumptions underlying the cultural artefacts." (p. 197)

La loro terza concettualizzazione è molto interessante in merito ad esempio agli studi critici o riferiti a Foucault che vedono le linee guida, le sanzioni e le punizioni per un comportamento non allineato, come misure disciplinari (Hoskin e Macve, 1986; Hopwood, 1987; Miller e O'Leary, 1987; Miller, 1994). In tal senso l'implementazione di un sistema di controllo può essere visto con un significato sottostante che è quello di esercitare potere in un'organizzazione. In particolare l'implementazione di un sistema di

¹⁸ L'idea di DiMaggio e Powell (1983) è espressione di quanto proposto nel paragrafo precedente a proposito delle teorie istituzionali.

controllo, sempre quando apertamente diretto a migliorare la base informativa o la qualità di assunzione delle decisioni, è influenzato dall'interesse di individui (o gruppi) potenti nell'organizzazione (Berry et al., 1985; Hopper et al., 1987; Laughlin, 1987; Power e Laughlin, 1992). Ciò può risultare in cambiamenti nello stile di comunicazione, nelle forme di cooperazione e nell'identità dei membri dell'organizzazione (Willmott, 1993; Munro, 1999; Alvesson e Willmott, 2002).¹⁹

I **boundary systems**, la seconda leva di controllo del modello di Simons (1995)[b], a differenza dei beliefs systems, partono dall'assunto che la ricerca di opportunità da parte dei membri dell'organizzazione deve essere limitata ad esempio in funzione dei rischi di business individuati.²⁰ La formalizzazione di limiti alle azioni strategicamente non desiderabili può avvenire mediante codici di condotta (Simons, 1995[b]; Widener, 2007) che talvolta possono essere imposti dai manager con incentivi di natura punitiva, a garanzia che i subordinati non siano coinvolti in attività che potrebbero mettere a repentaglio l'integrità del business e lo sperpero di risorse in progetti o azioni non in linea con la strategia di business.

In ogni caso entrambi i sistemi (i.e. beliefs e boundary) sono volti a motivare la ricerca di opportunità da parte dei dipendenti, solamente che il primo lo fa attraverso l'ispirazione (in modo positivo) e il secondo attraverso la demarcazione del dominio di attività (in modo negativo). Tessier e Otley (2012) sottolineano anche che entrambi non hanno la caratteristica di essere cibernetici, ossia non hanno un feedback process che permette le azioni correttive dei manager. Indipendentemente da ciò, questi sistemi forniscono un dominio per attività di ricerca organizzativa e, quindi, costituiscono una base per i sistemi diagnostici e interattivi.

I **diagnostic systems** sono progettati solitamente per assicurare il raggiungimento di obiettivi predeterminati e l'implementazione delle strategie attese (Simons, 1995[b] e 2004). Permettono ai manager di monitorare e ricompensare il raggiungimento di obiettivi pre-stabiliti, attraverso la revisione delle variabili critiche di performance. Ciò consente anche ai manager di gestire per eccezioni, ossia di prestare attenzione solo alle

¹⁹ Tali osservazioni menzionate già nei paragrafi precedenti, verranno approfondite nell'ultimo paragrafo a proposito delle logiche di potere.

²⁰ Simons (1995[a]; 1995[b]) utilizza la metafora cinese dello yang (che significa sole, luce) e dello yin (freddo, tenebre) per descrivere la differenza tra questi due sistemi. Accanto ai beliefs systems, gli interactive control systems rappresentano l'ispirazione e la positività (yang), mentre i diagnostic control systems insieme ai boundary systems formano lo yin dell'intero sistema di controllo.

deviazioni ritenute significative in modo da distribuire con efficacia l'attenzione necessaria a monitorare e controllare i processi, i progetti, etc.

Tali sistemi, secondo quanto definito da Merchant e Van der Stede (2003 e 2007), sono sistemi rivolti ai risultati, ossia lasciano i dipendenti liberi di intraprendere le azioni purché il risultato sia in linea con quanto concordato.

Gli **interactive systems** infine, sono quei sistemi a cui i manager prestano frequente e regolare attenzione. Questa considerazione segnala il bisogno che attorno alle incertezze strategiche, tutti i membri dell'azienda diano il loro contributo in modo attivo e continuo. La diffusione di un dibattito costante incentivato dai sistemi interattivi attiva l'apprendimento organizzativo (single-loop e double-loop learning) ed eventualmente l'emersione di una nuova strategia (Simons, 1990, 1991, 1995[b] e 2004).

Sia i diagnostic control systems che gli interactive control systems si riferiscono a feedback e sistemi di misurazione, ma la differenza sta nelle modalità di utilizzo scelte dai manager. Ossia, come dimostra ad esempio lo studio di Tuomela (2005) in taluni casi gli stessi sistemi di controllo possono essere utilizzati in modo interattivo, piuttosto che in modalità diagnostica (Simons, 1990).

Le perplessità avanzate da Scheytt e Soin (2005) sulla diversa concettualizzazione di base della cultura, nonostante non direttamente esplicitate, possono essere considerate valide anche per i framework presentati nel prosieguo (i.e. quello proposto da Merchant e Van der Stede, 2003 e quello di Malmi e Brown, 2008).

Management Control System Framework (Merchant e Van der Stede, 2003²¹)

Il framework proposto da Merchant e Van der Stede (2003) si distanzia dall'accezione strategica proposta da Simons e presuppone quattro tipologie di controllo raccolte attorno alla necessità di rispondere a problematiche quali: la mancanza di direzione, i problemi motivazionali e le limitazioni personali dei membri di un'organizzazione.

I **results controls** sono considerati una forma indiretta di controllo perché influenzano le azioni dei dipendenti unendo le ricompense (i.e. monetary compensation, job security, promotions, autonomy, recognition) con i risultati desiderati. Perché si

²¹ L'importanza e il riconoscimento accordato a tale framework vede lo stesso riproposto in diverse edizioni di aggiornamento. I contenuti principali descritti in questo lavoro sono rintracciabili sia nell'edizione del 1985 che in quelle del 2003 e del 2007.

possa attuare questa tipologia di controlli, gli autori raccomandano che tra i dipendenti si sia sviluppata un'attitudine all'empowerment, ciò richiede un'attività preparatoria dell'azienda verso l'accoglimento di questi obiettivi, che gli autori ritengono fondamentale e allo stesso tempo che richiede impegno nella realizzazione. Un passo importante è quello della definizione delle giuste dimensioni di performance, quelle cioè che sono in linea con gli obiettivi e le strategie aziendali. La definizione di tali dimensioni è la base per predisporre una misurazione accurata e che contempli ogni aspetto della dimensione delle performance. I due autori infine propongono come il monitoraggio sia fondamentale al fine di punire o promuovere il tipo di comportamenti dei dipendenti che sono in linea con quanto desiderato.

Gli **action controls** invece sono concettualmente più vicini alle procedure aziendali poiché hanno l'obiettivo di assicurare che i dipendenti eseguano determinate azioni in coerenza con le logiche aziendali. Le forme espressive che vengono considerate sono i (i) behavioural constraints, i (ii) preaction reviews, (iii) l'action accountability e la (iv) redundancy. Le (i) limitazioni sui comportamenti possono essere sia di tipo fisico, come la richiesta d'inserimento di password, piuttosto che l'interdizione all'accesso a determinate aree, sia di tipo amministrativo. In tale descrizione possono rientrare ad esempio la restrizione dell'autorità di prendere decisioni limitando l'ammontare di spesa che un manager ad un certo livello può prendere, così come la separazione dei doveri tra dipendenti che eseguono e quelli che controllano. Il (ii) monitoraggio delle azioni può ad esempio esprimersi in azioni formali quali la richiesta di approvazione delle spese di una certa natura o entità, piuttosto che la richiesta dello stato di avanzamento di un progetto in momenti di svago collettivo. Lo sforzo richiesto nel rendere i (iii) dipendenti responsabili delle proprie azioni è simile a quanto è stato esposto in precedenza rispettivamente alla fase di implementazione dei sistemi di risultato. Infine (iv) la redundancy ossia l'assegnazione di un ammontare eccessivo di risorse ad un progetto o ad una mansione, nonostante persegua il beneficio di aumentare le probabilità che esso venga portato a termine, tale sistema è poco impiegato vista la natura costosa e inefficiente.

I **personnel controls** sono ritenuti interessanti in quanto aiutano a chiarire ai dipendenti cosa l'azienda si aspetta da loro, oltre a consentire la verifica che ciascun dipendente abbia le capacità (i.e. esperienza e competenza) e le risorse (i.e. informazioni

e tempo) necessarie per fare un buon lavoro. Gli autori suggeriscono anche come in taluni casi potrebbero essere introdotti ed utilizzati per accrescere la piacevolezza di taluni dipendenti al self-monitoring. Espressione di tali controlli sono (i) la selezione e il collocamento dei dipendenti, (ii) il training e il (iii) job design unito alla previsione delle risorse necessarie. Il training può essere una modalità di trasmissione delle informazioni o delle pratiche di lavoro rilevanti per l'azienda. Inoltre può accrescere la motivazione dei dipendenti trasmettendo un maggior senso di professionalità.

L'ultima tipologia proposta dagli autori riguarda i **cultural controls** ritenuti importanti per incoraggiare il mutual monitoring. Con questa espressione si riferiscono alla forte pressione di gruppo che si crea sugli individui che non agiscono in modo compliant alla cultura prevalente nell'organizzazione. Tale cultura comprende gli aspetti visti in precedenza, quali le tradizioni condivise, le norme, i credo, i valori, le ideologie, le attitudini e i modi d'essere. Alcuni esempi che riportano nel loro lavoro come strumenti utilizzati dai manager per agire sulla cultura sono ad esempio: i codici di condotta, i sistemi di ricompensa basati sui gruppi, i trasferimenti intra e inter-organizzativi, i physical e i social arrangements e quanto serve affinché si riscontri coerenza del comportamento della dirigenza con le politiche aziendali. Anche Simons faceva riferimento ad esempio ai codici di condotta come espressione dei boundary systems e come guida nel caso contengano anche note dettagliate di comportamento. Qualora la violazione di queste linee guida porti a conseguenze punitive, il tipo di controllo può essere definito un action control (altra tipologia contemplata dagli autori). I sistemi di ricompensa basati sui gruppi possono essere molto simili ai controlli sui risultati, ma l'obiettivo primario dei group-based rewards non è quello di motivare i membri del gruppo a raggiungere gli obiettivi e quindi le ricompense, ma quello di rafforzare la comunicazione sulle aspettative e invitare al mutual monitoring all'interno del gruppo. La rotazione delle postazioni di lavoro dei dipendenti può essere di aiuto nel trasmettere la cultura organizzativa oltre a facilitare la comprensione ai dipendenti dell'organizzazione nel suo complesso. Per "physical arrangements" invece essi intendono la disposizione degli uffici all'interno dell'organizzazione, l'architettura e l'interior décor, mentre per "social arrangements" si intende il linguaggio, piuttosto che i codici sul vestiario.

I controlli culturali, per quanto spiegato, sono quelli che maggiormente possono tendere ad essere sviluppati come action o results controls.

Management Control Systems as a package (Malmi e Brown, 2008)

L'ipotesi avanzata nel lavoro di Malmi e Brown (2008), a conclusione dei framework presentati, è quella di associare la moltitudine di tipologie di controllo ad un package in modo da delinearne i contorni e allo stesso tempo evidenziarne le interrelazioni. Come gli autori dichiarano, il loro obiettivo è quello di "facilitate and stimulate discussion and research in this area, rather than suggesting a final solution to all related conceptual problems" (p. 291). Il framework proposto infatti suggerisce un approccio sufficientemente ampio agli MCS per studiare il fenomeno empiricamente, poiché si basa essenzialmente sul lavoro di analisi e sintesi di quaranta anni di ricerca sugli MCS proposto in precedenza da Brown²².

Come illustrato in figura 3, il framework comprende cinque tipologie di controlli: (i) cultural controls, (ii) planning, (iii) cybernetic, (iv) reward e compensation, (v) administrative.²³

Cultural Controls						
Clans		Values			Symbols	
Planning		Cybernetic Controls				Reward and Compensation
Long range planning	Action planning	Budgets	Financial Measurement Systems	Non Financial Measurement Systems	Hybrid Measurement Systems	
Administrative Controls						
Governance Structure		Organisation Structure			Policies and Procedures	

Figura 3 - Malmi e Brown's (2008) MCS package

²² Per approfondimenti si consulti: Brown D. A. (2005), Management control systems as a coupled package: an analytical framework and empirically grounded implications, Phd Thesis, University of Technology, Sydney.

²³ La successione degli elementi nell'elenco è stata adattata dall'autore. Malmi e Brown (2008) propongono la seguente successione: "planning, cybernetic controls, reward and compensation, administrative and cultural controls". (p. 291) Come si dirà in seguito la ragione di partire nella definizione dal planning è dovuta al fatto che è ritenuto il propulsore di maggiore influenza sugli altri sistemi di controllo.

Cultural controls

Malmi e Brown suggeriscono come la cultura possa rientrare nei sistemi di gestione e controllo dal momento in cui è utilizzata per influenzare il comportamento in modo che i comportamenti e le decisioni dei dipendenti siano in linea con le strategie e gli obiettivi aziendali (tale visione rispecchia l'interpretazione di un'azienda che ha una cultura ed è in linea con i framework proposti in precedenza). Nella discussione accennano anche a come la cultura sia relativamente stabile e che quindi possa essere utilizzata solo occasionalmente dai manager come meccanismo di controllo.

Gli autori, in particolare, suggeriscono tre aspetti relativi ai cultural controls: i controlli (i) basati sui valori, quelli (ii) basati sui simboli e i (iii) clan controls.

(i) I value-based controls sono basati sui beliefs systems di Simons, intendendo comunicare i valori chiave derivati dalla strategia di business dell'organizzazione. Malmi e Brown discutono inoltre come i valori hanno un effetto sul comportamento dei dipendenti attraverso un processo a tre livelli. Il primo livello si riferisce a "when organisations deliberately recruit individuals that have particular types of values which match with those of the organisation" (p. 294). Il livello successivo suggerito dal lavoro di Alvesson e Kärreman (2004) implica una socializzazione dei dipendenti nel tentativo di cambiare i loro valori per orientarli verso quelli organizzativi. L'ultimo livello, invece, si riferisce a quelle situazioni dove i valori sono palesati e comunicati all'interno dell'organizzazione e i membri si comportano in conformità ad essi anche qualora non aderiscano personalmente.

(ii) I symbol-based controls in accordo con Schein (1997) raccolgono tutte le espressioni visibili che le organizzazioni creano per sviluppare una cultura di un certo tipo. Esempi citati dagli stessi autori sono gli immobili, il disegno dei luoghi di lavoro e i modi di vestire "an organisation may create an open plan office to create a culture of communication and collaboration in an attempt to control behaviour. Similarly, an organisation may require staff to wear a uniform (such as a flight steward) in order to create a culture of professionalism." (Malmi e Brown, 2008, p. 294).

(iii) il terzo gruppo di controlli considerati all'interno di quelli culturali, i.e. clan controls, si basano sull'assunto che le organizzazioni hanno distinte sub-culture (o clan) e che ciascun clan riunisce membri che condividono una varietà di competenze e valori che si attivano attraverso un processo di socializzazione. I clan controls dirigono il

comportamento dei dipendenti stabilendo valori e fede attraverso cerimonie e riti dei clan. Gli autori in tal senso prendono come riferimento di tali controlli il lavoro sviluppato da Ouchi (1979) alla fine degli anni settanta del secolo scorso quando l'economia giapponese era percepita come una minaccia per gli stati occidentali, in particolare per gli Stati Uniti.

Planning controls

Malmi e Brown (2008) dividono l'action planning e il long-range planning adducendo come il primo abbia un focus tattico e determini gli obiettivi e le azioni per l'immediato futuro (solitamente annuale), mentre il secondo, di orientamento più strategico, raccolga gli obiettivi di medio-lungo periodo. La motivazione secondo cui gli autori considerano il planning come una forma di controllo ex ante è dovuta essenzialmente a tre specifiche ragioni. Il planning orienta gli sforzi e il comportamento impostando e comunicando gli obiettivi delle aree funzionali dell'organizzazione, fornendo gli standard che devono essere raggiunti in relazione agli obiettivi e chiarisce il livello di sforzo e il comportamento atteso dei membri dell'organizzazione. Inoltre il planning aiuta al raggiungimento della congruenza degli obiettivi della moltitudine di aree aziendali e per tale via controlla le attività di gruppi e di individui.

Gli autori infine, spiegano come il planning sia centrale in quanto aiuta a spiegare meglio quanto evidenziato da Zimmerman (1997 e 2001) in merito alla distinzione tra decision-making e control. Alcuni accounting systems quali il planning, infatti, possono essere utilizzati solo ex-ante come strategia di raccolta informazioni, ma solamente quando vengono utilizzati per creare la congruenza degli obiettivi all'interno dell'organizzazione possono essere definiti dei sistemi di controllo. La distinzione in realtà è molto labile e potrebbe trovare spunti di approfondimento in relazione al contesto, agli individui coinvolti e alla dimensione temporale.

Cybernetic controls

Gli autori citano quanto Otley e Berry (1980) definiscono controllo cibernetic nella pienezza del suo significato, ossia il monitoraggio delle attività in modo da assicurare che gli obiettivi desiderati siano raggiunti. I controlli cibernetici inoltre, in accordo con i riflessi del costrutto "cibernetic", hanno specifiche caratteristiche (Green e Welsh,

1988) e anch'essi possono essere solo decision-making systems piuttosto che MCS quando “the linking of behaviour to targets, and establishing of accountability for variations in performance takes a cybernetic system from being an information system to support decisions, to a management control system” (p. 292).

I controlli cibernetici raccolgono una vastissima letteratura poiché gli autori riconducono i sistemi quali il budgeting, le misure finanziarie e non finanziarie (i.e. l'economic value added) e i sistemi misti (i.e. balanced scorecard).

Reward e compensation controls

I sistemi di controllo premianti e di ricompensa intendono motivare e migliorare la performance degli individui e dei gruppi entro le organizzazioni collegando le ricompense al raggiungimento degli obiettivi. Malmi e Brown (2008) si rifanno allo studio di Bonner e Sprinkle (2002) che asserisce come tali sistemi siano di aiuto nel controllare (i) la direzione degli sforzi dei dipendenti (se focalizzati sui compiti individuali), (ii) la durata dello sforzo (tempo individuale dedicato alla propria mansione) e (iii) l'intensità dello sforzo (l'ammontare di attenzione che gli individui dedicano ai compiti). Inoltre nonostante si rilevi in modo diffuso tra la letteratura, non tutti i reward e compensation sono legati ai controlli cibernetici. Potrebbe in tal senso essere solo una strategia aziendale quella di trattenere i propri dipendenti attraverso la ricompensa. Ciò necessita al contrario un completo ripensamento degli schemi di compensation in relazione ai loro obiettivi e legami con gli altri controlli, magari assumendo connotazioni interattive secondo la logica di Simons (1995)[b].

Il planning, i controlli cibernetici e i sistemi di reward e compensation sono centrali in questo package in quanto in molte organizzazioni, soprattutto le maggiori, hanno stretti legami. L'ordine con cui vengono proposti non è casuale ma ha una logica di sviluppo temporale, poiché usualmente quando un'azienda procede nella formalizzazione di tali meccanismi la pianificazione strategica è quella che consente lo sviluppo a catena del piano annuale delle azioni da intraprendere, la traduzione valoriale di tali azioni in obiettivi attraverso il budget, la predisposizione di controlli cibernetici con espressioni finanziarie e ibride, nonché la predisposizione di sistemi di gestione del personale. Tali sistemi sono quelli più complessi perché cercano di definire le logiche

guida per l'assunzione dei dipendenti, l'impostazione di piani di carriera, di training e di sviluppo in coerenza con le prospettive aziendali e di retention.

Administrative controls

Le categorizzazioni di controlli amministrativi che gli autori considerano nel loro studio tali da indirizzare i dipendenti sono il disegno e la struttura organizzativa, la struttura di governance e le procedure e policy aziendali. Il disegno e la struttura organizzativa lavorano come sistemi di controllo attraverso l'organizzazione di individui e gruppi in modo che si crei un incoraggiamento verso certi tipi di atteggiamento promuovendo le relazioni che sono in accordo con i valori e con gli obiettivi aziendali. Secondo tale approccio non possono essere visti semplicemente come variabili di contesto, ma anch'essi come espressione di un disegno sottostante coerente. Tale prospettiva è in linea con il lavoro di Otley e Berry (1980) "Indeed, organisation can itself be viewed as a control process, occurring when groups of people feel the need to co-operate in order to achieve purposes which require their joint actions" (p. 232).

In generale, le strutture di governance all'interno dell'azienda sono ritenute fondamentali per orientare e monitorare il comportamento e le linee di autorità e accountability formale. Malmi e Brown in particolare propongono come esempio delle strutture di governance la strutturazione e la composizione del consiglio di amministrazione, la moltitudine di team di gestione di progetti e tutti quei sistemi (i.e. le riunioni e le riunioni programmate di routine) che consentono alle funzioni e unità organizzative di coordinare le loro attività sia orizzontalmente che verticalmente.

Le politiche e le procedure confidano nell'approccio burocratico come modalità di indirizzo del comportamento dei dipendenti. Esempi in tal senso sono rappresentati dalle procedure standard di lavoro e dalle regole e politiche. Quanto Merchant e Van der Stede (2003) considerano controlli sulle azioni (i.e. behavioural constraints, pre-action reviews, and action accountability) sono riallocabili, in questo framework, tra le politiche e le procedure (Malmi e Brown, 2008).

Il punto di vista di Malmi e Brown è molto più ampio di quello di Simons in quanto il primo rispetto al secondo considera anche i meccanismi che coinvolgono il top management, non solamente quelli che tali membri mettono in atto per indirizzare il comportamento dei vari dipendenti. Spunti interessanti possono quindi essere

riconciliati con la letteratura sulle aziende familiari, dove la centralità dei meccanismi di governance è risaputa.

1.3.1.2 Gli approcci contingenti

La prospettiva contingente dei sistemi di controllo (Waterhouse e Tiessen, 1978; Otley, 1980) aiuta a spiegare come siano gli environmental factors che fanno in modo che i sistemi di controllo varino nelle molteplici organizzazioni, influenzando la loro posizione di mercato, la strategia, l'orientamento al profitto e lo stadio di sviluppo. I lavori di Waterhouse e Tiessen, 1978 e Otley, 1980 hanno il pregio di essere riusciti ad identificare le variabili contestuali potenzialmente implicate nel design di sistemi di controllo efficaci dagli originari studi sviluppati dalla teoria organizzativa (tali studi sono citati da Chenhall, 2003). La proliferazione di contributi che hanno arricchito le letterature di management accounting, management control e performance management dagli anni ottanta del secolo scorso ad oggi, hanno voluto indagare la relazione tra la cultura organizzativa e il disegno e l'utilizzo dei sistemi di controllo.

La review della letteratura proposta da Chenhall (2003) individua nove tematiche che sono state considerate dalla teoria contingente in venticinque anni di studi: "(i) the meaning of MCS, (ii) outcomes of MCS, (iii) and the contextual variables of external environment, (iv-v) technology (traditional and contemporary), (vi) organizational structure, (vii) size, (viii) strategy and (ix) national culture" (p. 127-128²⁴). Gli studi più recenti intendono analizzare le caratteristiche contemporanee dell'ambiente, delle tecnologie e degli assetti strutturali e intendono dimostrare come l'efficacia degli stessi sistemi di controllo derivi proprio dalla natura degli scenari odierni. In tali ambientazioni gli autori hanno riscontrato una serie di variabili contestuali addizionali al design degli MCS e probabilmente quelle associate alla strategia ricoprono il ruolo maggiore sia in termini di importanza, sia in termini di ricchezza di studi.

Nella ricerche contingenti che studiano la relazione tra i sistemi di controllo e la strategia, quest'ultima è stata definita e misurata in molti modi (Langfield-Smith, 1997; 2007). L'autore propone nel primo lavoro del 1997 una classificazione delle variabili

²⁴ I numeri sono stati inseriti in questa esposizione.

strategiche in accordo con le strategie "prospector" e "defender" che vengono analizzate congiuntamente al posizionamento strategico e alla mission. Un'analisi dettagliata evidenzia le variabili dipendenti e indipendenti che impattano sui sistemi di controllo²⁵ riportate nei principali studi dagli anni settanta agli anni novanta del secolo scorso. Nel secondo lavoro, invece, l'autore avanza la precedente review con le caratterizzazioni di complessità a cui si accennava poc'anzi, che focalizzano sullo studio del ruolo dei sistemi di controllo e gestione nell'influenzare il cambiamento strategico, attraverso i controlli interattivi e gli approcci di balanced scorecard che integrano le misure e conducono a degli output strategici.

Frow et al. (2005) discutono come incoraggiare un comportamento strategico e al contempo gestire i sistemi di controllo esistenti (i.e. budget) all'interno di team di progetto multifunzionali. Questo contributo è molto interessante perché tra le altre cose ripercorre i tentativi di rendere il budget sensibile ai contesti turbolenti, attraverso perfezionamenti della tecnica o ripensamenti sulle logiche.

In un recente lavoro Ferreira e Otley (2009) propongono, invece, un performance management systems (PMS) framework intendendo rispondere alla mancanza di una visione olistica dei contributi nelle aree di PMS e MCS (Chenhall, 2003; Covaleski et al., 2003). Tale framework è inteso come una versione estesa del Performance Management Framework proposto da Otley nel 1999 e del Levers of Control Framework proposto da Simons nel 1995 e discusso nel precedente paragrafo. In entrambi i framework, Ferreira e Otley individuano la strategia come caratteristica chiave e sottolineano delle interdipendenze rispetto ai contenuti. Già nel working paper presentato nel 2005 i due autori rintracciano gli aspetti inseriti nel lavoro finale sottoforma di dodici domande utili a facilitare la descrizione del design e dell'utilizzo dei sistemi di gestione delle performance nei campi di studio. Nelle domande che verranno elencate di seguito, si può notare il frequente richiamo alla strategia e il tentativo di dar voce alle variabili proprie dell'attuale contesto.

"1. What is the *vision and mission* of the organization and how is this brought to the attention of managers and employee? What mechanisms, processes, and networks are used to convey the organization's overarching purposes and objectives to its members?

²⁵ I sistemi di controllo considerati sono: cost controls, budgetary controls, performance evaluation e reward systems.

2. What are the *key factors* that are believed to be central to the organization's overall future success and how are they brought to the attention of managers and employees?

3. What is the *organization structure* and what impact does it have on the design and use of performance management systems (PMSs)? How does it influence and how is it influenced by the strategic management process?

4. What strategies and plans has the organization adopted and what are the processes and activities that it has decided will be required for it to ensure its success? How are strategies and plans adapted, generated and communicated to managers and employees?

5. What are the organization's *key performance measures* deriving from its objectives, key success factors, and strategies and plans? How are these specified and communicated and what role do they play in performance evaluation? Are there significant omissions?

6. What level of performance does the organization need to achieve for each of its key performance measures (identified in the above question), how does it go about *setting* appropriate performance *targets* for them, and how challenging are those performance targets?

7. What processes, if any, does the organization follow for *evaluating* individual, group, and organizational *performance*? Are performance evaluations primarily objective, subjective or mixed and how important are formal and informal information and controls in these processes?

8. What *rewards* - financial and/or non-financial - will managers and other employees gain by achieving performance targets or other assessed aspects of performance (or, conversely, what penalties will they suffer by failing to achieve them)?

9. What specific information flows - feedback and feedforward -, systems and networks has the organization in place to support the operation of its PMSs?

10. What type of use is made of information and of the various control mechanisms in place? Can these uses be characterised in terms of various typologies in the literature? How do controls and their uses differ at different hierarchical levels?

11. How have the PMSs altered in the light of the change dynamics of the organization and its environment? Have the *changes in* PMSs design or use been made in a proactive or reactive manner?

12. How *strong and coherent* are the *links* between the components of PMSs and the ways in which they are used (as denoted by the above 11 questions)?" (Ferreira e Otley, 2009, p. 266-267)

I fattori contestuali e la cultura organizzativa non sono stati inseriti direttamente nelle domande proposte in quanto, scrivono gli autori, vengono considerate più come variabili contingenti che potrebbero spiegare il motivo per cui alcune tipologie di controlli sono più o meno efficaci. I fattori contestuali sono quanto rintracciato ad esempio negli studi di Gordon e Narayanan, 1984, Simons, 1987, Chow et al., 1999 e O'Connor et al., 2004 in riferimento all'ambiente esterno, alla strategia, alla cultura, alla struttura organizzativa, alla dimensione, alla tecnologia, alla struttura proprietaria²⁶.

La cultura organizzativa invece poiché "pervades the entire control system influencing choices and behaviours of individuals (Hofstede, 1984; Trompenaars and Hampden-Turner, 1997)" (p. 267) fornisce benefici anche allo studio e alla comprensione del funzionamento dei sistemi di controllo²⁷.

In merito invece alle variabili che legano la tecnologia con il design dei sistemi di controllo di gestione molto è stato attinto dalla letteratura sul manufacturing e dal lavoro degli economisti. Per una ricca esplorazione delle questioni riguardanti gli MCS all'interno di ambientazioni manifatturiere avanzate, si rimanda al lavoro di Young e Selto (1991). I due autori intendono osservare tutto ciò che caratterizza le organizzazioni che adottano pratiche di Total Quality Management (TQM), di Just in Time (JIT) e di Flexible Manufacturing (FM) in modo da comprendere le logiche e la natura delle pratiche di cost management. In un recente lavoro Kennedy e Widener (2008) presentano un framework sul controllo partendo dal case study di un'azienda che adotta l'iniziativa strategica del lean manufacturing. Nonostante in letteratura non si riscontri una omogeneità attorno ad una definizione di lean manufacturing sempre più ricerche la indirizzano come costruito comprendente aspetti riscontrati nelle logiche e

²⁶ Si noti però come sia la strategia che la struttura organizzativa trovano spazio in specifici quesiti tra i 12 proposti. In particolare aspetti strategici possono anche essere raccolti dagli indirizzi di riflessione di altre domande.

²⁷ Il modello concettuale proposto da Broadbent e Laughlin (2009) e pubblicato nella medesima issue di MAR è costruito sul lavoro di Ferreira e Otley e intende suggerire il proprio contributo attraverso l'adozione del middle range theoretical framework (Laughlin, 1995 e 2004). I due autori vogliono focalizzarsi in particolare sull'analisi degli "underlying factors that influence the nature of any PMS, which Ferreira and Otley (2005 e 2009) address only to a limited extent in their model." (Broadbent e Laughlin, 2009, p. 283) Anche questo studio concorda con gli interpretativisti sulla visione appunto 'contingente' della cultura organizzativa in questa area della letteratura.

nelle pratiche di TQM, JIT, FM e total preventive maintenance (TPM). Il framework teorico sviluppato aiuta alla comprensione delle scelte di controllo, delle pratiche di accounting e della struttura organizzativa associate al lean manufacturing. La ricchezza delle influenze riscontrate nell'azienda analizzata ha portato gli autori a ricche conclusioni rispetto alle evidenze teoriche in precedenza proposte.

Altri approfondimenti sono stati indirizzati alla comprensione dei team, arricchendo gli studi di management e performance management accounting di contenuti provenienti dalla "human resource management literature [...] (Cohen, 1993; Katzenbach & Smith, 1993)" (Chenhall, 2003, p. 128).

Il contributo di Chenhall (2003) è determinante anche nella comprensione degli indirizzi di sviluppo possibili per il filone dell'approccio contingente nel management accounting derivati da numerosi spunti critici avanzati a partire dal 1980²⁸. In particolare per ciascuna delle nove tematiche l'autore riporta le critiche più consistenti per avanzare lo sviluppo teorico e raccorda nelle parti conclusive tali riflessioni. Ripercorre le varie forme di theoretical fit che sono state utilizzate per classificare la ricerca basata sulla contingenza nei sistemi di controllo di gestione²⁹ Chenhall propone una panoramica sugli assunti di base delle teorie utilizzate (i.e. relazioni strutturali tra le variabili, causalità e livelli di analisi) in questa area di analisi, collegandoli alle metodologie di esplorazione più utilizzate (i.e. regressioni lineari, multiple, modelli di equazioni strutturali, etc - metodi comunque sono utili all'analisi di ampi campioni d'indagine). Il tentativo finale è quello di proporre teorie alternative che riescano ad arricchire la ricerca basata sulla contingenza³⁰. Tale ricerca affonda le radici nella teoria organizzativa, come espresso in apertura del paragrafo, per cui il livello di analisi delle variabili contestuali è solo a livello aziendale. Nonostante ciò in prima istanza paia

²⁸ Numerosi autori hanno evidenziato critiche rispetto a lacune di studi precedenti in questa area di studio (si veda ad esempio: Otley, 1980; Covaleski et al., 1996; Chapman, 1997; Fisher, 1995 e 1998).

²⁹ Le forme di theoretical fit proposte sono fondate sul lavoro di Drazin e Van de Ven (1985) che li classifica in: selection, interaction and systems. Gli studi sulla "selection" esaminano il modo con cui i fattori contestuali sono legati agli aspetti dei sistemi di controllo di gestione senza nessun tentativo di valutare se tale associazione si lega in qualche modo alle performance. Gli approcci "interaction" includono quei contributi che esaminano come il contesto organizzativo modera la relazione tra gli MCS e la performance organizzativa. Infine i modelli classificati come "systems" considerano le modalità nelle quali i molteplici aspetti dei sistemi di controllo e le dimensioni del contesto possono essere combinate per produrre le performance.

³⁰ Riflettendo sul termine contingency "the term contingency means that something is true only under specified conditions" (p. 157) l'autore lo considera un approccio al quale ricondurre una varietà di teorie che possono spiegare e predire le condizioni sotto le quali determinati sistemi di controllo di gestione funzionano o possono incrementare le performance.

limitativo, suggerimenti possono arrivare dalle "early organizational theories" (p. 157) per migliorare la comprensione degli MCS tradizionali e contemporanei sviluppati all'interno dell'attuale scenario. In secondo luogo l'autore valuta la possibilità di integrare anche prospettive teoriche alternative che considerano l'adattamento e il funzionamento delle organizzazioni e che possono contribuire all'avanzamento degli studi sull'introduzione e l'implementazione dei sistemi di controllo di gestione. Il riferimento è alle teorie che provengono dall'economia, dalla psicologia e anche dall'area organizzativa e che seguono un approccio funzionalista³¹ quali ad esempio la teoria dell'agenzia³² e la teoria della population-ecology (che ha radici sul processo di selezione naturale di Darwin). Il filone psicologico potrebbe avere rilevanza nella comprensione delle caratteristiche individuali (i.e. personalità e stile cognitivo) che influenzano il modo con cui tali persone reagiscono ai molteplici aspetti dei sistemi di controllo di gestione. Tali considerazioni possono arricchire i fattori ambientali e organizzativi fornendo spiegazioni del comportamento basate su eventi osservabili partendo dal punto di vista degli individui su come loro interpretano la situazione. Un'ulteriore area che si interessa delle modalità secondo le quali i manager prendono le decisioni è quella dell'economia comportamentale³³. L'idea di fondo utile a generare una forte piattaforma descrittiva per la ricerca economica è quella di focalizzarsi su quanto attualmente succede, piuttosto che sulle condizioni logiche necessarie affinché le cose succedano. Gli studi che si interessano delle decisioni manageriali sull'allocazione delle risorse possono ad esempio trovare spunti interessanti dal lavoro del "garbage can" di Cohen et al. (1972).

Infine una delle principali critiche alla ricerca basata sulla contingenza è che si riferisce alle teorie tradizionali e funzionaliste e non beneficia delle prospettive interpretative e critiche. La sociologia rigettando queste basi può offrire opportunità importanti per contributi successivi³⁴. Gli approcci radicali o critici alla sociologia sono

³¹ L'approccio funzionalista considera l'utilità dei sistemi di controllo di gestione nel raggiungimento di predeterminati risultati.

³² Le teorie dell'agenzia sono state ampiamente criticate per non considerare il contesto nel quale i principals e gli agents contrattano e per non investigare i trade-off con altri elementi dei sistemi di controllo.

³³ Tale area di studi è molto prolifera di contributi ed è stata originariamente associata alla Carnegie school.

³⁴ "MCS are not seen as passive mechanisms to be used by managers to assist in optimizing resource allocation. Rather, they may be used to legitimate particular power relationships within organizations or enable groups within society to maintain their command over resources or political direction. MCS may

stati analizzati nella review proposta da Baxter e Chua (2003). La portata di questi studi può anche far comprendere le potenzialità dei metodi di ricerca basati sui case study per avanzare eventuali proposizioni che sviluppano la comprensione delle relazioni e dei processi nel loro contesto.

La questione più importante resta comunque se risulta effettivamente possibile, visto le diverse radici teoretiche e filosofiche, integrare queste prospettive e teorie eterogenee con le ricerche basate sui modelli tradizionali e funzionalisti. Alcuni accademici hanno ad esempio utilizzato le idee contingenti per sviluppare la convergenza tra questi approcci su tematiche quali: (i) il ruolo delle istituzioni all'interno della società sull'adozione dei sistemi di controllo di gestione, (ii) il modo nel quale il potere è implicato nell'adozione e nell'utilizzo degli MCS per influenzare la distribuzione delle risorse o indurre al cambiamento (Bariff e Galbraith, 1978). In tale scia Chenhall propone come l'influenza del potere e delle politiche possa essere illuminato dalla considerazione di teorie legate al contesto ambientale, tecnico-tecnologico e strutturale. Il lavoro risultante grazie all'approccio contingente potrebbe essere la mappatura di tutte quelle variabili (tra le quali il potere e le politiche) e delle loro relazioni in modo da far emergere potenziali legami con i risultati (MCS ad esempio).

In conclusione si intende riportare uno studio che unisce la prospettiva contingency con la letteratura di management control sui field studies, offrendo inoltre un framework per ricerche future che vogliano avanzare con lo studio della tematica proposta. Il lavoro di Ahrens e Chapman (2004), infatti, analizza come i sistemi di controllo di gestione siano utilizzati nelle modalità che facilitano sia l'efficienza che la flessibilità. In particolare come precisano gli stessi autori "our study emphasizes the potential of management control systems as a tool for reinforcing hierarchically established relationships and priorities, directed toward efficiency, while flexibly reconciling these efficiency concerns with the specific circumstances faced by junior managers" (p. 277). Partendo dalle limitazioni del framework di Simons (1995[b]) Ahrens e Chapman scelgono di utilizzare il modello concettuale di Adler e Borys (1996) sull'enabling e

be motivated by mimicry and compliance rather than a need for enhanced efficiency. Managers may espouse intent for efficiency but respond to MCS in ways constrained by bounded rationality, limited information processing capacity, selective perception and satisficing rather than optimizing behaviour. MCS may be instrumental in limiting progress because it inhibits innovative thought or it may have a role in assisting in the adoption of change by providing the basis to control the new initiatives." (Chenhall, 2003, p. 159, nota 10)

coercive bureaucracy per sviluppare una comprensione di come le aziende bilanciano i controlli meccanicistici e i controlli organici rispettivamente per mantenere l'efficienza e per consentire la flessibilità. La formalizzazione coercitiva cerca di dequalificare i lavoratori attraverso l'utilizzo di regole e procedure che hanno l'obiettivo di ridurre la fiducia dei lavoratori più pagati. D'altro canto la formalizzazione enabling cerca di aumentare le competenze dei dipendenti, come dimostrano gli stessi Adler e Borys (1996). Il metodo e il contesto della ricerca sono quelli del loro lavoro del 2002, tuttavia la completa raccolta dei dati è stata valutata in questo studio rispetto alle quattro caratteristiche di formalizzazione descritte da Adler e Borys e in particolare: repair, internal transparency, global transparency e flexibility³⁵. La loro scelta del contesto (i.e. catena di ristoranti) è stata utile in quanto i processi sono meccanicistici (i.e. produzione di cibo) mentre la maggior parte dei ristoranti locali chiedono processi organici per gestire con successo data una moltitudine di circostanze. I due autori trovano come l'azienda faccia estensivo utilizzo dei sistemi di gestione meccanicistici nonostante al contempo siano impegnati in discussioni e analisi che riconciliano le contingenze locali con i corporate standards.

Il prossimo paragrafo intende dar spazio alla prospettiva adottata in questa dissertazione e che come esposto in precedenza si basa su presupposti diametralmente opposti a quelli della ricerca contingente, nonostante i tentativi di quest'ultima volti all'integrazione e all'apertura ad altre fonti teoriche.

1.3.2 La prospettiva Interpretativista

La prospettiva teorica interpretativista mette in luce l'importanza della cultura organizzativa identificando l'azienda stessa come cultura, o come sommatoria di molteplici culture. In particolare si intende esplorare quei contributi che hanno messo in luce come la cultura organizzativa abbia avuto un importante effetto sui sistemi di controllo di gestione (Dent, 1991; Gordon e Miller, 1976; Ouchi e Johnson, 1978;

³⁵ Per approfondimenti sull'analisi del modello proposto da Adler e Borys (1996) si veda anche il contributo di Wouters e Wilderom (2008), Chapman e Kihn (2009), Adler e Chen (2011).

Flamholtz, 1983; Markus e Pfeffer, 1983; Flamholtz et al., 1985; Hopwood, 1987; Bhimani, 2003; Järvenpää, 2007)³⁶.

Molti altri studi hanno esaminato la cultura organizzativa enfatizzando (i) il budget come componente dei sistemi di controllo di gestione (i.e. Dunk e Lysons, 1997; O' Connor, 1995), (ii) i sistemi di controllo o di management accounting nel loro complesso (i.e. Bhimani, 2003; Dent, 1991; Sunder, 2002) e (iii) i sistemi di misurazione delle performance (i.e. Henri, 2006).

Tra i vari, il lavoro di Dent (1991) appare centrale nella comprensione di questa seconda prospettiva, invitando ad una visione interpretativa di natura antropologica. L'autore attraverso il lavoro di Geertz sostiene come l'obiettivo dell'analisi culturale sia l'interpretazione e "descrizione densa", ossia la produzione di ricchi e contestualizzati resoconti inerenti il contenuto simbolico dell'interazione sociale (Dent, 1991, p. 709). L'apprezzamento delle organizzazioni come culture porta gli aspetti interpretativi, esperienziali della loro attività in primo piano nell'analisi, enfatizzandone le qualità espressive. Conoscenze, credenze e valori locali sono vestiti di significati simbolici.

La cultura esistente nell'azienda ferroviaria statale³⁷ considerata nello studio era principalmente costituita da fattori operativi, quali l'engineering e la logistica, mentre le questioni di accounting ed economiche in generale erano considerate solo incidentali. Il cambiamento culturale è stato portato avanti dai manager non tecnici in modo da rendere l'azienda ferroviaria profittevole, poiché in quel periodo lo Stato si era opposto al finanziamento cospicuo che da anni elargiva all'azienda.

La nuova cultura di accounting ha modificato i significati dominanti attribuiti alla vita organizzativa e ha incorporato le nozioni di profittabilità, accountability, visibilità dei costi, performance e servizio alla clientela. La vecchia cultura in questo contesto non è stata invece sufficientemente potente per prevenire i cambiamenti imposti dal governo neoliberalista che ha inflitto severi criteri economici a tutte le branche del settore pubblico.

In accordo con Dent, i sistemi di accounting sono implicati nelle culture organizzative in diversi modi e lo studio di Järvenpää (2007) si focalizza su uno di

³⁶ Esulano da questa dissertazione gli studi che si sono focalizzati sui sistemi di controllo e la cultura nazionale (Ahrens, 1996 e 1997; Awasthi et al., 1998; Chow et al., 1999; Chow et al., 2001; van Der Stede, 2003) o quelli che descrivono l'impatto della cultura dei lavoratori sui sistemi di controllo di gestione (Ezzamel et al., 2001 e 2004).

³⁷ Il nome dell'azienda non è stato riportato nello studio, ma si è fatto riferimento alla Euro Rail (ER).

questi: "how the change in the management accounting function, referred to typically as an increasing business orientation, is woven into the cultural fabric of the organization" (p. 101). L'autore adotta l'approccio interpretativo per studiare un caso longitudinale alla Blueco esplorando e teorizzando una moltitudine di interventi di cambiamento culturale riferiti all'implementazione di un nuovo sistema di accounting e innovazione che implica la gestione delle risorse umane (i.e. recruitment, training e politiche di carriera) e un insieme di valori organizzativi formali che supportano tale cambiamento.

Il lavoro di Bhimani (2003) fa riferimento invece, all'implementazione di un sistema di controllo di gestione in una divisione della Siemens. In un periodo di tre anni, l'autore ha condotto interviste analizzato documenti d'archivio aziendali e pubblici in modo da documentare la cultura organizzativa del campo di ricerca scelto e provare come certi elementi siano stati incorporati nel sistema di management accounting da poco implementato. Infine Bhimani ha condotto delle survey in modo da testare come la cultura abbia influito sul processo di implementazione.

Uno dei punti fondamentali di questo contributo è il continuo riferimento al fatto che se un nuovo sistema informativo non è percepito dagli utilizzatori come consistente con le caratteristiche organizzative e il clima del loro ambiente di lavoro, è facile che non raggiunga gli effetti desiderati³⁸. In particolare va data attenzione a quanto un'innovazione (i.e. come l'implementazione di un nuovo sistema di controllo di gestione) incontra le preferenze, gli obiettivi, le strategie, le agende, le competenze e le risorse del gruppo di dipendenti dominante (Shields, 1995). Accanto al primo obiettivo del paper che è quello di capire come le configurazioni tecniche dei sistemi di management accounting possano evolvere incorporando elementi della cultura organizzativa, l'autore vuole comprendere quanto distante sia l'allineamento tra (i) gli elementi della cultura organizzativa condivisi dai due gruppi di dipendenti funzionali e quelli (ii) appartenenti al nuovo sistema di management accounting.

Basandosi sulla definizione di cultura organizzativa di Zammuto e Krakower (1991)³⁹, Bhimani focalizza l'attenzione sul competing values model proposto da Quinn e Kimberly (1984). Tale modello si basa sul presupposto che nessuna organizzazione

³⁸ L'autore riporta anche della letteratura al riguardo.

³⁹ "For the purposes of this paper, organisational culture is taken to refer to the patterns of values and ideas in organisations that shape human behaviour and its artefacts (Zammuto & Krakower, 1991)." (Bhimani, 2003, p. 526)

può essere facilmente identificata con una sola cultura, nonostante ciò "a distinctive culture reflective of one characteristic grouping as opposed to another in terms of the competing values model will prevail" (Bhimani, 2003, p. 528).

La riconcettualizzazione del modello di Quinn e Kimberly (1984) che l'autore propone consente di descrivere gli elementi caratteristici di ciascun tipo culturale. Il primo raggruppamento considera il (i) "group" dove la cultura è basata su norme e valori associati all'appartenenza. Tale gruppo enfatizza la flessibilità e il focus interno e sollecita la coesione, il sostegno morale e la partecipazione dei membri nel decision-making come mezzo e lo sviluppo della risorsa umana, come fine. L'orientamento strategico di tale cultura di gruppo è quella che avviene tramite la costruzione del consenso. La cultura (ii) "developmental" invece stressa anch'essa la flessibilità ma ha una focalizzazione esterna ed è permeata da assunti di base riguardanti un cambiamento dinamico. La crescita e l'acquisizione di risorse come fine sono possibili grazie alla prontezza e alla flessibilità come mezzo. Ciò che motiva gli individui in questo contesto è l'appiglio ideologico di aver intrapreso un compito/mansione. La cultura (iii) "hierarchical" invece evidenzia il controllo (anziché la flessibilità) e la focalizzazione interna. La gestione delle informazioni e la comunicazione sono i mezzi che consentono di raggiungere stabilità e controllo come fine. Le norme e i valori associati a questo raggruppamento ricordano la burocrazia e vengono privilegiate situazioni di lavoro precisamente identificate e con un adeguato coordinamento in modo da suggerire sicurezza, continuità e stabilità agli attori. Infine il tipo culturale (iv) "rational" si focalizza sul controllo e sul focus esterno. Come ends riporta la produttività e l'efficienza che sono raggiunti con il planning e con l'impostazione degli obiettivi come mezzi. Il raggiungimento è enfatizzato e la motivazione individuale è basata sul valore meritocratico. La tabella 1 proposta dallo stesso Bhimani riassume quanto descritto.

Culture types				
Characteristics	Group	Developmental	Hierarchical	Rational
Flexibility vs control	Flexibility	Flexibility	Control	Control
External vs internal	Internal	External	Internal	External
Means	Member participation, cohesion, morale	Adaptability, readiness	Communication information management	Planning, goal setting
Ends	Development of human resources	Growth, resource acquisition	Stability, bureaucracy, control	Productivity efficiency
Characteristics	Group	Developmental	Hierarchical	Rational
Compliance	Affiliation	Ideology	Rules	Contract
Motivation	Attachment	Growth	Security	Competence
Leadership	Concerned supportive	Inventive risk taking	Conservative cautions	Directive goal oriented

Tabella 1 - Caratteristiche delle tipologie di cultura organizzativa all'interno del competing value model proposto da Quinn e Kimberly, 1984 (Bhimani, 2003, p. 528)

Il case study viene presentato raccontando come il programma di cambiamento culturale lanciato in Siemens, prima dell'introduzione del nuovo MAS, sia stato fondamentale nel modificare le premesse culturali. Obiettivo di tale programma era quello di diffondere un orientamento alla flessibilità delle pratiche operative e un orientamento all'esterno del management. Tale programma è stato promosso attraverso una moltitudine di iniziative e alcune dimensioni dello stesso possono essere rintracciate nel nuovo sistema di target costing (basato sui processi). In particolare il costo, la qualità e il tempo, elementi inseriti nel programma, divengono fondamentali nel nuovo sistema, così come i fattori che sottolineano la rilevanza delle pratiche di lavoro flessibili e l'alta sensibilità dell'ambiente esterno si riscontrano in termini di

caratteristiche del nuovo sistema. Sia il disegno che l'implementazione del target costing hanno visto il costante supporto dei dipendenti e una forte interazione tra i diversi dipartimenti operativi, così come tra gli ingegneri e il personale in staff, soprattutto al momento della messa a punto. Poiché i valori promossi dal programma sono entrati a far parte del nuovo sistema, quest'ultimo, mediante l'utilizzo, può solo rafforzare lo sviluppo delle caratteristiche della cultura incoraggiate.

I lavori presentati si riferiscono alle modalità secondo le quali le tensioni possono nascere tra le pratiche di controllo e la cultura organizzativa, particolarmente quando le organizzazioni sono nel mezzo di un processo di cambiamento. La cultura determina se il controllo in un'organizzazione è percepito come legittimo o illegittimo dai membri dell'organizzazione. D'altro canto l'introduzione di un nuovo regime di controllo può cambiare la cultura di un'organizzazione. In ogni caso, come gli esempi dimostrano, l'interrelazione tra la cultura e il controllo non può essere rappresentata solo come una questione di rapporti causa-effetto e al contempo non può essere gestita in modo tecnico o meccanico.

1.3.3 Le due prospettive nelle letteratura sulle family firm

Il presente paragrafo intende esplorare il filone di letteratura delle aziende familiari in accordo con le prospettive positiviste e interpretativiste proposte in apertura. In particolare una delle principali correnti in cui si fa cenno ai sistemi di controllo è quella che raggruppa gli studi sulla professionalizzazione. I prossimi paragrafi intendono dapprima mostrare un'idea di (i) cosa si intende con il termine professionals e professionalizzazione (sotto-paragrafo 1.3.3.1) e (ii) come i principali studi cercano di spiegarla in riferimento alla presenza dei sistemi di controllo (sotto-paragrafo 1.3.3.2). Le survey presentate in tali ricerche hanno come obiettivo principale quello di verificare l'utilizzo delle pratiche di controllo formali accanto, in taluni casi, alla verifica dell'influenza della proprietà/management familiare.

Come si noterà tali studi indirizzano all'introduzione di molteplici tipologie di sistemi di controllo, ma mancano di approfondire il ruolo degli stessi e la dimensione intangibile entro i quali si muovono. Lo studio di Hall e Nordqvist (2008) sulla proposta

di modificare l'interpretazione assodata del significato dei professional appare piuttosto pionieristico nella volontà di proporre una chiave interpretativa dei costrutti analizzati principalmente secondo una visione positivistica.

(iii) All'interno del filone sulle family firms, nonostante non si menzionino esplicitamente i sistemi di controllo nell'accezione più ampia, interessante appare l'area di studio dedicata alla successione come possibile ambito di contributi legati alla cultura e ai sistemi di controllo (sotto-paragrafo 1.3.3.3).

(iv) Un'esplorazione delle caratteristiche ritenute punti distintivi di tali aziende rispetto alle organizzazioni in senso generale, può offrire un argomento di discussione per approfondimenti sulla dimensione immateriale del controllo di gestione unita ai sistemi stessi. Infine verranno esplorati alcuni studi molto recenti che tratteggiano la cultura organizzativa riprendendo l'indirizzo interpretativo sviluppato da Hall e Nordqvist (2008) per proporre ulteriori spazi per prossimi contributi (sotto-paragrafo 1.3.3.4).

1.3.3.1 I professionals e la professionalizzazione: quali significati

La professionalizzazione è uno dei temi più dibattuti nel filone della letteratura sui family business anche perché la modalità con cui questo processo è gestito, impatta profondamente sulle performance dell'azienda e sulla crescita e sopravvivenza nel lungo periodo (Dyer, 1989). Come sottolineato da Stewart e Hitt (2012) i maggiori benefici della professionalizzazione si esplicano nella possibilità dell'azienda di rispondere agli ambienti complessi e competitivi (Casson, 2000; Chandler, 1990) e nel mostrare affidabilità al mercato finanziario (Dawson, 2011). Gli studi che esplorano l'impatto della professionalizzazione sulle performance delle aziende familiari⁴⁰ mostrano risultati positivi nelle aziende pubbliche (Bonilla et al., 2010; Chu, 2009; Poutziouris, 2006) e private (Kotey, 2005; Herrero, 2011) nonostante in queste ultime vi siano ricerche con rilievi contrastanti (Arosa et al., 2010; Chrisman et al., 2004; Chrisman et al., 2009; Miller et al., 2009). Questi risultati mostrano come vi sia ancora spazio per indagare

⁴⁰ Royer et al. (2008) riportano come tra le aziende familiari, quelle di costruzioni accanto a quelle artigianali sembrano quelle con performance maggiori basandosi sulle ricerche di Klein, 2000.

questo tipo di relazione e come ciò evidenzi il perseguimento di obiettivi che vanno oltre l'interesse economico, peculiarità di questa tipologia di business.

Stewart e Hitt (2012) asseriscono come la professionalizzazione "does not typically refer to ownership. It also lacks a singular meaning in popular or scholarly discourse (Hwang e Powell, 2009; von Nordenflycht, 2010)" (p. 59).

Hwang e Powell (2009) si riferiscono alla professionalizzazione come ad un movimento che ha iniziato il suo corso con l'affermazione della categoria lavorativa dei professionals i quali attingono la loro legittimità e autorità dal proprio percorso educativo formale e dal fatto di avere competenze specifiche. Accanto alla rilevanza del percorso storico che ha riconosciuto l'accrescersi numerico di tale categoria, il costrutto di professionalità è stato via via associato alle nozioni più diffuse quali l'impegno nel lavoro e la dedizione al miglioramento delle proprie capacità. In tal senso gli "organizational professionals" (DiMaggio e Powell, 1983) o l'"administrative class" (Freidson, 1986) rappresentano un profondo cambiamento istituzionale. Nonostante il riferimento alla classe dei professionals esuli dal presente lavoro, tuttavia alcune caratteristiche proprie di tali figure possono accrescere la connessione delle organizzazioni ai propri ambienti, facilitando il flusso informativo. Infatti, come ricordano Stewart e Hitt (2012), l'utilizzo del termine a livello accademico non ha le sue radici nei gruppi ai quali è riconosciuto un diritto giurisdizionale all'utilizzo di specifiche conoscenze, come l'ordine degli avvocati, dei commercialisti, dei medici, etc.

Nonostante ai manager stiano stretti tali gruppi corporativi (Hodgson, 2005; Hwang e Powell, 2009), molte delle caratteristiche proprie del management sono assimilabili a quelle di questi gruppi. "A true professional is expected to develop not only generally applicable knowledge but also to adopt a moral code and to view the career as a "calling" (Benveniste, 1987, p. 42-43). Professionals are expected to continue to "improve [their] capabilities" (R. H. Hall, 1968; Hwang e Powell, 2009, p. 268; see also, Chittoor e Das, 2007) and also to display integrity to "protect the interests of clients and/or society in general (von Nordenflycht, 2010, p. 163)" (Stewart e Hitt, 2012, p. 61).

Dal punto di vista delle aziende, la forma più semplice di tale concetto fa riferimento all'impiego di dipendenti full-time nelle varie attività. La letteratura sulle aziende familiari, partendo da questo, solitamente associa l'assunzione di tali dipendenti al

processo di delega di autorità manageriale (Chandler, 1990; Chittoor e Das, 2007; Gedajlovic et al., 2004).

Dyer (1989) già all'inizio degli anni novanta del secolo scorso riferisce come si sia creata una discussione intorno al ruolo dei professional managers associandoli a coloro che ricevono un'educazione in aree quali la finanza, la produzione, l'accounting e le risorse umane. Inoltre sottolinea quanto questo tipo di background sia collegato ai criteri di professionalità suggeriti nello studio di Schein (1968): "(i) their actions are driven by a set of general principles or propositions independent of a particular case under consideration, (ii) they are deemed to be "experts" in the field of management and to know what is "good" for the client, (iii) their relationships with clients are considered helpful and objective, (iv) they gain status by accomplishment as opposed to status based on ties to the family, and (v) they belong to voluntary associations of fellow professionals. This is not to say that all those who receive management training are necessarily professional managers" (p. 221).

In un lavoro successivo, Dyer spiega come la professionalizzazione delle aziende familiari possa evolvere attraverso la professionalizzazione dei (i) membri familiari, dei (ii) dipendenti non familiari e (iii) dell'impiego di nuovi professional managers (Dyer, 1989).

Le ricerche successive attorno alla tematica della professionalizzazione, traggono spunto dai percorsi delineati da Dyer (1989). Alcuni studi collegano tale percorso al percorso evolutivo dell'azienda stessa, altri invece, molto recentemente, iniziano ad intenderlo come un processo costituito da dimensioni che si intersecano in molteplici modalità.

Al primo gruppo, come suggerito da Sundaramurthy e Kreiner (2008), appartengono molti organisational life cycle theorists (Quinn e Cameron, 1983; Cameron e Whetten, 1981; Adizes, 1979; Kimberly, 1979; Greiner, 1972) che considerano diversi step del business (Gabrielsson, 2007; Gedajlovic et al., 2004; Hofer e Charan, 1984; Masurel e van Montfort, 2006) in accordo con le sfide e opportunità interne ed esterne all'azienda. Gli step evolutivi teorizzati da Ward (1987) e le fasi del ciclo di business ricordate da Songini (2006) suggeriscono le chiavi per capire l'emerging issue circa il controllo,

comune negli studi sulle piccole-medio imprese (Mitchell e Reid, 2000) e gli svariati modi di gestione del business.⁴¹

Al secondo gruppo (i.e. visione processuale), invece, fanno riferimento principalmente due studi, uno pubblicato nel 2012 da Stewart e Hitt e l'altro presentato da Dekker et al. in occasione dell'International Conference Euram lo stesso anno.

Nel loro lavoro di review della letteratura attorno alla tematica della professionalizzazione, Stewart e Hitt cercano di spiegare principalmente come nonostante il costrutto per molti anni sia stato legato agli elementi enunciati da Dyer (1989), in realtà copra aspetti multidimensionali, poiché spesso è utilizzato in riferimento ad una trasformazione olistica dell'organizzazione (Hung e Whittington, 2011) che è differente in ogni azienda (Parada et al., 2010). I due autori infatti citando le ricerche di Chua et al. (1999), Tsui-Auch (2004), Parada et al. (2010) e Chua et al. (2009) discutono come il termine afferisca ad altre dimensioni come ad esempio i valori meritocratici, l'educazione formale, la formalizzazione delle strutture e l'autonomia dei direttori. L'indirizzo a considerare l'intersezione degli elementi è un invito ad estendere la prospettiva con cui studiare il fenomeno andando in profondità sugli accadimenti organizzativi.

La tendenza a sfidare gli stereotipi consente anche di non convenire sull'automatica formalizzazione e burocratizzazione (intesa come aumento di pratiche formali) dei rapporti di business dovuta alla presenza di professionals nelle aziende familiari. Può talvolta succedere che manager familiari e non, nonostante le forti competenze, si affidino ad un processo decisionale più intuitivo. Perciò, non necessariamente come testimoniano alcuni studi (Jorissen et al., 2005; Pérez-González, 2006; Bennedsen et al., 2007) le pratiche di decision-making meno strutturate sono confinate ai CEOs familiari che hanno livelli educativi inferiori e una più lunga permanenza nella posizione rispetto ai professional (i.e. manager non familiari). L'assunzione che i manager familiari debbano essere sostituiti da quelli non familiari in modo che l'azienda possa essere profittevole e crescere è una concezione confermata da numerosi studi (i.e. Dyer, 1988; Daily e Dollinger, 1992 e 1993; Corbetta, 1995; Schein, 1995; Barth et al., 2005; Gulbrandsen, 2005; Bloom e Van Reenen, 2007) nonostante sia approssimativa e

⁴¹ Gli step dei percorsi evolutivi delle aziende possono rappresentare quei momenti di discontinuità nelle routine spiegati nei paragrafi successivi che invitano alla riconsiderazione dei sistemi di controllo.

dovrebbe essere abbandonata (Levinson, 1971; Berenbeim, 1990; Bennedsen et al., 2007; Chittoor e Das, 2007; Lin e Hu, 2007; Zhang e Ma, 2009).

Un lavoro condotto tra le aziende cinesi a Singapore ad esempio non mostra alcun tipo di correlazione tra la professionalizzazione e i livelli di educazione (Tsui-Auch, 2004). La professionalizzazione di un'impresa familiare spesso può anche intendere la propensione ad un miglioramento delle competenze (i.e. in qualificate business school) per le successive generazioni dei membri familiari (Benedict, 1968; Tsui-Auch e Lee, 2003; Tsui-Auch, 2004; Gilding, 2005; Pérez-González, 2006), o il riconoscimento di obiettivi diversi da quelli puramente economici basati sul merito (Stewart e Hitt, 2012).

La multidimensionalità del concetto è bene illustrata anche nel lavoro di Dekker et al. (2012) dove, volendo dare valore anche alla ristrettezza di significato con il quale si intende associare il costrutto (Bennedsen et al., 2007; Lin e Hu, 2007; Zhang e Ma, 2009), viene precisato come "The tendency in the current family business literature to simplify the professionalization concept into something binary, that is the presence/absence of an external nonfamily manager, is at the least worrying" (p. 4).

1.3.3.2 La professionalizzazione e i sistemi di controllo

Il percorso di professionalizzazione è spesso associato, in questa letteratura, ad una transizione da uno stato imprenditoriale del business (gestito dagli stessi proprietari) ad una più formalizzata e strutturata organizzazione. Tale evoluzione può essere vista anche come un processo di burocratizzazione (Hall, 1968; Hall e Nordqvist, 2008) durante il quale solitamente nasce l'esigenza di un maggior controllo.

Una delle tematiche affrontate da Astrachan (2010) nella multidimensional research agenda pubblicata nel Journal of Firm Business Strategy è il legame e l'importanza della proprietà, del controllo e dei meccanismi di governance in questa tipologia di aziende. In particolare l'autore riporta come l'agency theory (Jensen e Meckling, 1976; Eisenhardt, 1989) sia il prevalente approccio utilizzato nello spiegare tali legami. La logica che appare sottostante tale utilizzo è come molta parte della realtà possa essere spiegata nell'esistenza di un "economic model of man" (Astrachan, 2010, p. 11) che nel corpo dei manager li dipinge come agenti mossi da comportamenti individualisti e

opportunistici orientati a dei risultati finanziari che differiscono da quelli del principale (i.e. dei proprietari) (Ross, 1973; Jensen e Meckling, 1976; Fama e Jensen, 1983; Davis et al., 1997). Chua et al. (2009) sottolineano come "The financial burdens associated with identifying, detecting, and preventing agency problems, as well as the cost of unpreventable managerial opportunistic behaviors, have been labeled agency costs (Jensen & Meckling, 1976)" (p. 357). L'approfondita analisi fornita da tali autori suggerisce che le aziende familiari private non gestite dalla proprietà hanno a che fare tanto quanto le aziende pubbliche, con i problemi di agenzia dal momento in cui professionalizzano. Ciò succede in quanto tale orientamento implica decisioni di delega di autorità da parte dei proprietari-manager ai "middle level managers who are not necessarily owners (Hofer & Charan, 1984)" (Chua et al., 2009, p. 357).

L'allineamento richiesto è tale per cui nasce la necessità di sistemi di controllo che bilancino i due divergenti poteri e interessi (Chua et al., 2009; Lee et al., 2003). Jensen e Meckling (1976) e Tosi et al., 2003 propongono a tal riguardo l'introduzione di meccanismi quali: estensione della contrattazione, politiche di compensation e consiglio di amministrazione.

Nonostante la prevalenza di tale visione, gli studiosi che hanno avanzato ricerche sui family business in accordo con la stewardship theory (Davis et al., 1997; Donaldson e Davis, 1991), sostengono come un "collectivistic model of man" (Astrachan, 2010, p. 11) possa evitare l'insorgere di possibili comportamenti opportunistici da parte dei manager visti come figure affidabili e pro-organizzazione. Tale concettualizzazione dà più respiro al disegno di sistemi di accountability e control che governano le relazioni di governance, soprattutto con riferimento ai controlli sociali. Numerosi studi negli ultimi anni sembrano dar conto di come questo approccio teorico abbia impatto positivo oltre che sul comportamento, anche sulle performance (Eddleston e Kellermanns, 2007; Zahra et al., 2008; Davis et al., 2010).

Songini (2006) nella sua discussione circa la concettualizzazione del ruolo dei sistemi di controllo nelle aziende familiari e in particolare in quelle aziende che si affacciano al processo di professionalizzazione, sostiene l'esistenza di alcune teorie "a favore" dell'introduzione di sistemi di controllo e di altre che invece ostacolano tale prospettiva. L'autrice associa l'avanzare dei sistemi di controllo formali con i passi di professionalizzazione di un business familiare, di conseguenza tali teorie possono

sostenere o contrastare anche tale percorso. In particolare unitamente agli studi sull'agency theory, le ricerche che spiegano i risultati del proprio lavoro attraverso la company growth theory sviluppano come il passaggio da un "earlier stage", attraverso un "middle/advanced stage", ad una fase finale di crescita dell'impresa (Songini, 2006, p. 270) sia caratterizzato da una riduzione dell'imprenditorialità diffusa in favore di un approccio manageriale per far fronte all'aumento della complessità.

Al contrario, teorie che sposano l'approccio possibilista avanzato dalla stewardship theory sono la resource-based view e l'organizational control theory (Songini, 2006).

La Resource-based view (RBV) si concentra principalmente sulle ricerche di Barney (1991) che intendono identificare l'azienda come un'insieme di risorse e competenze che la rendono unica e le consentono di sviluppare vantaggi competitivi nei confronti del mercato di riferimento. Nonostante tale prospettiva sia ancora alla ricerca di una consapevolezza teorica, molti studi l'hanno utilizzata per spiegare come alcune caratteristiche distintive contribuiscono alla distinzione rispetto alla generalità delle organizzazioni (Habbershon e Williams, 1999; Habbershon, et al. 2003; Zellweger et al., 2010) e infine al successo dell'azienda.

In riferimento alla teoria del controllo organizzativo, come indicato da Hopwood (1974), nel caso in cui in un'organizzazione il potere di decisione strategico e di gestione sia concentrato all'interno di un gruppo che condivide valori simili e che si coordina tramite relazioni informali, i meccanismi di controllo sociale paiono più efficaci di sistemi amministrativi e formalizzati. In generale i modelli e i sistemi di presa delle decisioni e di interazione tra le persone e le unità organizzative influenzano i processi di controllo. Nelle aziende poco strutturate tale cultura appare più evidente, nonostante come accennato e come si dirà meglio nel prosieguo della trattazione, anche i sistemi di controllo formalizzati rappresentano l'espressione della cultura, solitamente quella prevalente. Le routine e la cultura del fondatore ad esempio sono aspetti interessanti riguardo all'impatto sul percorso di crescita, ma tuttavia ancora poco indagati (Morris et al., 2010; Stanley, 2010). Gli studi appartenenti alla family business literature e le teorie sui quali hanno origine, infatti, seguono per lo più un approccio positivista.

Songini (2006) identifica la professionalizzazione delle aziende familiari con la diffusione di alcuni elementi, quali: (i) meccanismi formali di governance, come il

controllo di amministrazione, (Mustakallio et al., 2002; Flamholtz e Randle, 2007; Zhang e Ma, 2009; Yildirim-Öktem e Üsdiken, 2010) (ii) strategic planning formali (Dekker et al., 2012) e sistemi di controllo (tra i quali rientrano anche i sistemi di valutazione delle performance aziendali - Hofer e Charan, 1984; Gedajlovic et al., 2004; Chua et al., 2009; Dekker et al., 2012) e (iii) il coinvolgimento dei membri non familiari nei boards e nella gestione (c.d. professional managers).

Ciascuno di questi aspetti è stato indagato anche da numerosi altri studi. Dekker et al. (2012) in accordo con la visione multidimensionale del costrutto, intendono misurare tramite un'analisi fattoriale variabili quali (i) il coinvolgimento dei membri non familiari nel team di gestione e nel cda, piuttosto che (ii) quello di membri esterni al cda nella professionalizzazione del team (Chittoor e Das, 2007; Sonfield e Lussier, 2009) e del cda (Whisler, 1988; Lane et al., 2006; Songini, 2006; Yildirim-Öktem e Üsdiken, 2010). Lo sviluppo di sistemi di formalizzazione è stato anche indagato in relazione al suo impatto sulle performance aziendali e sulla crescita (Astrachan e Kolenko, 1994; Ward, 1997). Peraltro come sottolineano vari autori (Ward, 1988; Wortman, 1994; Rue e Ibrahim, 1996; Sharma et al., 1997) i meccanismi formali, quali soprattutto lo strategic planning evidenziano la considerazione di obiettivi propri del business unitamente a quelli associabili alla famiglia. In alternativa altri autori, come sottolineano Dekker et al. (2012), segnalano l'importanza dei personnel controls come sistemi di controllo utili in tale tipologia di aziende per rilevare eventuali problemi di altruismo familiare o nepotismo.

L'area dei sistemi di reward e compensation risulta ad ogni modo quella sulla quale può essere valutata l'agire del principio di merito (Ward, 2004). Qualora tale meccanismo non sia palese, il cambiamento può comportare un generale riassetto nelle sfere manageriali, magari con l'assunzione di addetti non familiari, come può anche risolversi nella costruzione di nuovi sistemi e disegni organizzativi per monitorare e ricompensare la performance manageriale (i.e. sistemi di pagamento basati sugli incentivi - Scott, 1971; Hofer e Charan, 1984; Chua et al., 2009; Dekker et al., 2012, sistemi di valutazione della performance personale - Reid e Adams, 2001; de Kok et al., 2006; Kotey e Folker, 2007; Dekker et al., 2012). In alcuni casi l'agire di tali pratiche formali di gestione delle risorse umane (i.e. un sistema di assunzione formale - Dyer, 2006; Dekker et al., 2012, e un sistema di training formale - Dekker et al., 2012)

possono in ogni caso essere combinate con meccanismi di preferenza all'assegnazione di posizioni di rilievo ai manager familiari. Per tale motivo gli studi che rasentano gli stereotipi associando le aziende familiari al limitato utilizzo di tali pratiche (de Kok et al., 2006) o viceversa attestando l'avvenuta professionalizzazione, sono da considerare con più attenzione. Può anche semplicemente succedere che l'impresa sia impossibilitata a remunerare i manager ai prezzi di mercato (Carrasco-Hernandez e Sánchez-Marin, 2007; Cater e Schwab, 2008; McConaughy, 2000) e per tale ragione fatichi a professionalizzare per via esterna. Tuttavia tale area dei sistemi di controllo pone sfide interessanti di co-esistenza tra gli obiettivi di breve periodo, basati ad esempio sugli incentivi legati al possesso di azioni e i generali obiettivi non economici, di lungo periodo e di desiderio di mantenere il controllo attraverso le generazioni (Gedajlovic et al., 2004; Chua et al., 2009). L'importanza di considerare questi aspetti nello sviluppo di pratiche riguardanti la gestione delle risorse umane evita quantomeno in parte l'insorgere di conflitti (Bertrand e Schoar, 2006; Hall e Nordqvist, 2008).

La logica di delega del controllo (Hofer e Charan, 1984; Gulbrandsen, 2005; Flamholtz e Randle, 2007; Chua et al., 2009; Dekker et al., 2012) e di definizione precisa della struttura organizzativa (Chua et al., 2009; Songini e Gnan, 2009) rientrano per alcuni autori nel percorso di professionalizzazione di un family business.

Le ricerche riportate finora sui sistemi di controllo connotano per lo più positivamente l'introduzione o l'utilizzo di tali sistemi in un'azienda familiare "professionalizzata", tuttavia ve ne sono alcuni che rintracciano evidenze contrarie. Chrisman et al. (2004) ad esempio, danno conto di un impatto inferiore a quanto sperato dell'introduzione dello strategic planning rispetto alla crescita delle vendite. Più semplicemente invece, la transizione legata alla professionalizzazione non è richiesta (Stewart e Hitt, 2012)⁴² o non è una spinta legittimatoria (Tsui-Auch, 2004) verso l'esterno.

A conferma di quanto anticipato, gli studi presentati poc'anzi, nonostante rilevino le cause che spingono l'azienda ad adottare taluni sistemi di controllo, piuttosto che gli

⁴² "The competitive environment may not require changes if the market niches served are small, markets are fragmented, and environments dynamic (Casson, 2000; Dyer, 1989; Gedajlovic et al., 2004). In such cases, the firm is also less likely to experience internal pressures for professionalizing to deal with increasing scale, R&D intensity, or marketing sophistication (Lin & Hu, 2007)." (Stewart e Hitt, 2012, p. 67)

effetti che l'adozione di tali sistemi ha comportato, non entrano nel merito in modo approfondito nella relazione tra cultura e controllo, tranne poche eccezioni.

Come sottolineato da Chua (1999) e ripreso da Stewart e Hitt (2012) in molti casi un'azienda familiare fallisce nel percorso di professionalizzazione perché non viene considerato il modello mentale dei leaders (i.e. le intenzioni dei leaders in merito alla propria azienda e le loro capacità di immaginare percorsi di gestione). E' stato anche dimostrato in letteratura come alcuni CEOs non vedano di buon occhio il "professional management" (Gilding, 2005; Selekler-Goksen e Öktem, 2009) e che quindi non decidano di professionalizzare se nonché siano obbligati a farlo (i.e. spinte esterne)⁴³.

Il modello mentale dei leader accanto alle caratteristiche cognitive, culturali ed emotive degli imprenditori (familiari o non) arricchiscono i beliefs systems e la loro indagine risulta maggiormente interessante ai primi segni di professionalizzazione, considerata come continuum in accordo con Stewart e Hitt (2012). Peraltro durante questo processo succede spesso che i proprietari scoprono alcune loro lacune nell'orientamento culturale, strategico e operativo (Sharma et al., 1997).

Inoltre il legame familiare evidente tra i diversi membri della famiglia che lavorano in azienda, associabile al concetto psicologico di "parental altruism" (Lubatkin et al., 2005), solitamente non resta confinato in tali rapporti ma, si estende anche ai membri non familiari "thanks to ideologies of the workplace as a "family" (Ram & Holliday, 1993; J. M. Smith, 2009)" (Stewart e Hitt, 2012, p. 68). Per tale motivo un'azienda familiare è difficile che possa operare come una non familiare. Gli studi di Hall e Nordqvist (2008), Lee et al. (2003), Sacristán Navarro e Gómez Ansón, (2009) intendono comunicare come sia necessaria l'abilità di navigare attraverso idiosincratice culture familiari per potere essere un professional manager di tali aziende. Se un membro familiare in questa circostanza può essere agevolato, d'altro canto deve però guadagnarsi la legittimità di professional e ciò richiede che le proprie competenze sociali vengano accettate dagli altri dipendenti.

L'importanza di successivi studi che esplorino a fondo il concetto stesso di professionalizzazione (Debicki et al., 2009) è in parte accolta dal call for paper stilato nel 2011 (EAA newsletter, 2011 p. 10-11) per invitare i ricercatori a riflettere sul ruolo

⁴³ In accordo con le teorie istituzionali presentate nel paragrafo 2.2 si incoraggiano in tal senso studi che approfondiscano come l'introduzione dei sistemi di controllo di gestione sia dipesa dalle forze istituzionali o di mercato.

e sull'impatto dell'accounting nelle aziende familiari. Nell'attesa di tali pubblicazioni, l'invito degli editor a considerare una condivisione di prospettiva tra le principali aree dell'accounting, quali il financial, l'auditing e il managerial accounting è da considerarsi promettente nella comprensione di ampi e profondi significati.

1.3.3.3 La successione e gli indirizzi ai sistemi di controllo

Il tema della successione è uno dei più dibattuti nella letteratura sulle aziende familiari fin dagli anni sessanta del secolo scorso (Sharma et al., 2004). Questo processo implica di per se stesso un profondo cambiamento nelle logiche strategiche e operative dell'impresa, tale per cui al pari del processo di professionalizzazione, può incidere pesantemente sulle performance e sul percorso di crescita.

Ip e Jacobs (2006) definiscono il processo di passaggio di proprietà in un'azienda, chiamato anche "business succession planning" come "the transfer of a business that results from the owner's wish to retire or to leave the business for some other reason. The succession can involve a transfer to members of the owner's family, employees, or external buyers" (p. 326-327). Come immaginabile tale percorso vista la ricchezza di contenuti che porta con sé, può essere visto da molteplici prospettive e può implicare cambiamenti di proprietà (Barry, 1975), o solo di gestione del controllo (Alcorn, 1982; Le Breton-Miller et al., 2004).

Come allertano Sharma et al. (2004) la maggior parte dei materiali che si possono rintracciare su tale tematica sono per lo più practical-driven e spazi di indirizzo a collegamenti teorici sono auspicati.

Per dar conto, in ogni caso, delle discussioni dei practitioner, si intende riportare quanto Hubler (1999), lavorando per lunghi anni come consulente e gestendo da vicino il "family-business succession planning", suggerisce come modalità (sintetizzabili con l'acronimo B.O.S.S.) per affrontare le usuali difficoltà riscontrate in tale percorso. In accordo con la visione dell'autore la lettera B sta per Business e di cosa il business ha bisogno per essere di successo. La lettera O (la più importante) connota Other e in particolare cosa la proprietà vorrebbe per gli altri e cosa gli altri vorrebbero. La prima S sta per Self (ossia cosa vorrei per me stesso) e la seconda per Stakeholder poiché tale

processo deve essere inserito in una mutua relazione che coinvolge la famiglia, i dipendenti, i clienti, i fornitori e gli altri connessi con il business familiare. Partendo da questo acronimo l'autore definisce i tradizionali ostacoli che tale processo può incontrare e che possono essere osservati lungo un continuum che va dal più facilmente risolvibile a quello che richiede maggiore attenzione:

- "Poor expression of feelings and wants" (p. 117). Con tale aspetto l'autore sottolinea la difficoltà di comunicazione che talvolta si può riscontrare tra le persone maggiormente coinvolte nel business. L'incapacità di esprimere sentimenti, desideri e volontà relativi all'impresa può comportare frustrazione connessa al mancato raggiungimento dei propri obiettivi e complicazioni nel rapporto tra i vari membri.

- "When differences are seen as a liability than an asset" (p. 118). Un secondo aspetto che mostra il forte legame (oltre il business) tra i membri è la difficoltà di accettare e incentivare i molteplici punti di vista. Talvolta, ad esempio, le assunzioni non comuni vengono represses per evitare atteggiamenti che possono essere presi come mancanza di affettività nel passaggio da una generazione ad un'altra.

- "Indirect communication" (p. 118). Talvolta il fatto di relazionarsi anche con altre persone della propria famiglia che non appartengono al business può comportare degli effetti indiretti anche negativi, che minano le relazioni anche oltre il business stesso.

- "Entitlement" (p. 118). Quando, soprattutto nelle giovani generazioni, si creano dei comportamenti di utilizzo a fini impropri del nome di famiglia ciò potrebbe influenzare negativamente l'etica e lo stato d'animo diffuso nell'impresa. Tale situazione può crearsi anche tra i membri della senior-generation quando si ravvisino propensioni a mantenere il medesimo comportamento tenuto durante la leadership.

- "Scarcity" (p. 119). Con tale termine l'autore vuole indirizzare le problematiche di scarsità finanziarie ed emotive che potrebbero minare il family-business succession planning. Mentre la prima sembra più facilmente rintracciabile e può essere orientata verso una più approfondita ricerca, la seconda è latente e per tale verso può coinvolgere sfere quale l'apprezzamento, il riconoscimento e il sentimento. In tali aspetti le discussioni attorno a tematiche quali i ruoli, il denaro e il potere possono trovare accoglimento in una pianificazione del percorso di successione.

- "History [...] Though family history generally includes difficulties, we go out of our way to talk only about the good things, mistakenly trying to protect our children from our experiences in our own families of origin" (p. 119). Il carattere di longevità indirizzato in questo tipo di percorso presuppone la celebrazione di quanto è stata la storia in modo da avere anche la possibilità di guardare al futuro.

- "Other-oriented regarding change" (p. 119) Tale aspetto accomuna le organizzazioni in generale e concerne l'avversione insita nell'individuo al cambiamento. Nelle aziende familiari però, come rappresenta il classico modello che racchiude in cerchi sovrapposti la proprietà e la gestione del business familiare e la famiglia (rappresentato nel prossimo sotto-paragrafo), sembra un paradosso che, vista la vicinanza, si sperimenti tale atteggiamento passivo al cambiamento. I tre cerchi nonostante intersecati vengono, secondo l'autore, visti usualmente dai membri stessi come semplici relazioni inter-personali.

- "Control" (p. 120). La difficoltà nella cessione del controllo ha radici nel cambiamento menzionato pocanzi. Il forte e duraturo coinvolgimento nella propria impresa implicitamente comporta una difficoltà nell'accettare la perdita di controllo e quindi la possibilità di un percorso duraturo.⁴⁴

- "Lack of forgiveness" (p. 120). Tra gli aspetti che vengono comunemente osservati nella complessità del processo di transizione vi è la difficoltà a perdonare atteggiamenti ritenuti inappropriati. Tale comportamento però può frenare qualsiasi tipo di pensiero sulla pianificazione della successione.

- "Lack of appreciation, recognition, and love" (p. 120). Tali stati d'animo sono ritenuti quelli più difficili da superare sia per chi deve lasciare l'eredità sia per chi deve riscattarla.

Tali aspetti sono noti per essere anche i più discussi dagli accademici, talvolta con nomi e connotazioni diverse. Ad esempio lo studio di Le Breton-Miller et al. (2004) ammette come molti autori abbiano discusso della successione con riferimento al contesto, al processo e alle sue fasi, ai soggetti, alle loro caratteristiche e ai risultati riscontrati. Con attinenza alle fasi Handler (1990) e Ward (1987) suggeriscono la

⁴⁴ Tale caratteristica è solitamente chiamata anche la sfida al "disembedding" (Stewart, 1989, p. 148) che implica anche la difficoltà ad indirizzare le risorse fuori dalla rete di parentela nella quale gli stessi membri sono inseriti. Ciò può portare, in talune culture più che in altre, a forti conflitti intra e inter-personali (Fletcher et al., 2009) e a privilegiare l'attribuzione di responsabilità a membri esterni ai quali a volte è riconosciuta maggiore competenza o abilità.

criticità dei momenti post-trasformazione. Sono in tali step che molti degli aspetti poco tangibili considerati da Hubler (1999) emergono e propongono i loro maggiori indirizzi di sfida al buon risultato del processo. Morris et al. (1997) riferendosi alla difficoltà di estensione dei risultati alle aziende familiari in generale, vista la scarsità di studi quantitativi in tale filone, presenta un modello interessante sulle determinanti e gli outcomes di una transizione familiare.

Molto si potrebbe dire della vasta letteratura che rinforza il filone di studi sul tema delle successioni, ma poiché le stime di Sharma et al. (2004) raccontano di una copertura di circa un terzo di tutta la letteratura sulle aziende familiari, non si intende correre il rischio di perdere di vista il filo logico di tale dissertazione. La centralità degli elementi intangibili che caratterizzano tale processo è a nostro avviso apparsa utile per ulteriori considerazioni di orientamento alla cultura e ai sistemi di controllo in accordo con prospettive quali quella interpretativista.

Recentemente, sempre in accordo con una logica positivista, Songini e Vola (2012) suggeriscono come i sistemi di controllo siano stati utilizzati come "developmental tools for next generation during succession process" e portano i seguenti studi a sostegno di tale affermazione "Kimhi, 1997; Morris, Williams, Allen and Avila, 1997; Lansberg, 1988" (p. 16). Tuttavia Mazzola et al. (2008) rendono nota di come il loro sia il primo studio che propone tale concettualizzazione e che evidenzia come tali sistemi possano esprimere forti piattaforme di apprendimento. La raccolta di informazioni da poco meno di una ventina di aziende familiari italiane in cui la nuova generazione era coinvolta nel gruppo di pianificazione strategica, danno supporto all'idea che il processo di pianificazione strategica possa giocare un ruolo importante per i manager della nuova generazione nelle fasi successive al passaggio, in termini di benefici educativi (di apprendimento) e relazionali (Mazzola et al., 2008).

La pianificazione e la gestione strategica nelle aziende familiari può contribuire (i) al successo e alla sopravvivenza nel lungo termine (Astrachan e Kolenko, 1994⁴⁵; Blumentritt, 2006), così come (ii) a trarre un vantaggio più profondo dalle loro competenze innovative (McCann et al., 2001) e (iii) migliorare l'orientamento al mercato avanzando velocemente nel raggiungimento delle opportunità di business (Chrisman et al., 2005).

⁴⁵ Con riferimento al succession plan

Tuttavia Blumentritt (2006) sottolinea come nonostante i benefici percepiti "there is little or no research that investigates the characteristics of family business that are related to the use of strategic planning or the drivers that cause a family business to engage (or not) in strategic planning" (p.1). Inoltre nei casi in cui si voglia considerare il planning con riferimento al processo di successione gli autori si riferiscono al succession planning come "deliberate and formal process that facilitates an effective transfer of management control from one family member to another (Sharma, Chrisman, & Chua, 1997; Ward, 1987)" (Mazzola et al., 2008, p. 241).

Infine qualche evidenza sui sistemi di misurazione delle performance e sulle potenzialità degli strumenti di misurazione finanziaria sono indirizzati a contrastare il senso comune che associa le aziende familiari alle più generali PMI per via della prevalenza di sistemi di gestione e controllo informale (Daily e Dollinger, 1992 e 1993; Moores e Mula, 2000). Orientamenti di allineamento intra-organizzativo possono essere ravvisati in sistemi quali la balanced scorecard come strumento strategico di misurazione delle performance sia del business che della famiglia (Craig e Moores, 2010). Lindow et al. (2010) indagando il poco esplorato filone dello strategic management nelle aziende a proprietà familiare, analizzano lo strategic fit di 171 aziende tedesche discutendo come infine l'influenza della famiglia giochi un ruolo determinante nell'allineamento tra la strategia familiare e la struttura (i.e. strategic fit) raggiungendo performance superiori. Filbeck e Lee (2004) tentano di esplorare nei contesti familiari l'utilizzo delle tecniche di gestione finanziaria normalmente riscontrabile nelle aziende non familiari. La diffusione di sistemi legati al capital budgeting, al risk adjustment e allo working capital management non sembra riguardare tali tipologie d'azienda, nonostante gli autori suggeriscano alcune potenzialità di tale impiego. Tuttavia, nonostante non riescano a supportare l'ipotesi di un maggiore utilizzo nelle nuove generazioni, dimostrano come nelle imprese dove tecniche come il Net Present Value e i modelli di gestione della cassa erano presenti durante la leadership delle passate generazioni, vengano mantenute anche dalle successive generazioni. Infine tale utilizzo, come prevedibile, è legato alla dimensione aziendale, alla presenza di un CFO non appartenente alla famiglia e in alcuni casi anche alla presenza di membri non familiari nel consiglio di amministrazione⁴⁶.

⁴⁶ Tali evidenze sono pienamente riscontrabili in studi che adottano la prospettiva positivista.

Come ultima considerazione si vuole riportare lo studio pionieristico di Moores e Mula (2000) che analizza l'evoluzione dei controlli interni durante le fasi di transizione del ciclo di vita dei business familiari. Gli autori propongono un'integrazione interessante tra il framework di Ouchi, 1979 (che contempla tipologie di controlli interni definiti "market, bureaucratic e clan controls") e i numerosi studi sul ciclo di vita delle aziende e delle aziende familiari. Nonostante l'obiettivo degli autori sia la comprensione del grado di velocità di risposta ai cambiamenti repentini, questo studio, unico nel suo genere, accenna meccanismi interessanti sulla cultura del controllo.

1.3.3.4 Le caratteristiche principali dei family business

Alcune peculiarità dei business presi in considerazione sono rintracciabili nelle discussioni sulle tematiche precedentemente esposte, tuttavia il presente paragrafo intende fornire una visione generale delle peculiarità di tali aziende in modo da raccogliere spunti di riflessione per indagare la cultura che le contraddistingue. Sul finire si intende dar nota di recentissimi studi riguardanti la cultura organizzativa che oltre a fare il punto sulla situazione attuale di avanzamento accademico, suggeriscono appunti di riflessione futura.

Le caratteristiche che molte ricerche presentano come elemento di distintività tra le aziende familiari e non, riguardano pressoché l'intero sistema, rintracciando tra di esse le strategie, le strutture, i sistemi, i processi e i meccanismi di governance (Gallo, 1995; Morris et al., 1997; Westhead e Cowling, 1998; McConaughy e Phillips, 1999; Randøy e Goel, 2003; Karra et al., 2006; Ensley et al., 2007).

Esempi in tal senso sono l'intenzione dell'impresa a mantenere il controllo attraverso le generazioni (Litz, 1995; Mustakallio et al., 2002; Chrisman et al., 2003) e la coalizione dominante (Chua et al., 1999; Chrisman et al., 2003), oltre alle risorse e alle capacità che derivano dall'interazione tra domini familiari e aziendali (Habbershon et al., 2003; Chrisman et al., 2003; Mustakallio, 2002). Lee (2006) precisa come gli alti livelli di fiducia e coinvolgimento possano anche condurre ad una maggiore efficienza e profittabilità. Dyer (2006) fornisce un quadro generale di quelli che secondo i suoi studi sono i "family factors" che influenzano la qualità della performance (Tabella 2).

Family factors contributing to high performance	Family factors contributing to low performance
<p>Agency Benefits</p> <p>Lower agency costs due to the alignment of principal-agent goals;</p> <p>Lower agency costs due to high trust and shared values among family members.</p>	<p>Agency Costs</p> <p>Higher agency costs due to conflicting goals in the family</p> <p>Higher agency costs from opportunism, shirking, and adverse selection because of altruism (i.e. family members fail to monitor each other)</p>
<p>Family Assets</p> <p><i>Human capital:</i> the family has unique training, skills, flexibility, and motivation.</p> <p><i>Social capital:</i> the family develops relationships outside the family with employees, customers, suppliers, and other stakeholders that generate goodwill.</p> <p><i>Family "branding" of the firm</i> or of the firm's goods and services may generate goodwill and a positive image with stakeholders.</p> <p><i>Physical/financial capital:</i> the family may have physical or financial assets that can be used to support the firm.</p>	<p>Family Liabilities</p> <p>Family lacks necessary skills and liabilities due to small labor pool, lack of talent, or inadequate training.</p> <p>Family falls to develop social capital with key stakeholders due to distrust of outsiders (i.e. "amoral familism").</p> <p>Family relationships lead to complex conflicts among family that may undermine image and goodwill with stakeholders.</p> <p>Family uses firm assets for personal use, thus draining the firm of financial and other resources.</p>

Tabella 2 "Family Factors" affecting firm performance in Dyer (2006, p. 259)

Jorissen et al. (2005) entrano più nel merito contrastando anche risultati di precedenti ricerche considerati stabili e "We found "real" differences for export, budgeting, variable reward systems, profitability and gender, educational degree, and tenure of the CEO. Strategy, networking, long-term planning and control systems, perceived environmental uncertainty, growth, and management training, classified by prior

empirical research as different between family and nonfamily firms, do not differ" (p. 229).

Songini (2006) raccoglie le principali caratteristiche di tali aziende attorno alle seguenti tematiche:

- la coincidenza tra i ruoli di proprietà, governance e gestione;
- la relazione forte e spesso contrastante tra gli interessi e i sistemi di business e di family;
- la presenza di tre sistemi che devono essere coordinati. Il riferimento è al modello proposto da Tagiuri e Davis (1996) come Familiness Chart, dove gli autori illustrano il family business system come tre indipendenti ma sovrapposti sub-sistemi: il business, la proprietà e la famiglia. La figura sottostante (Figura 4) intende dare una rappresentazione di tale sistema.

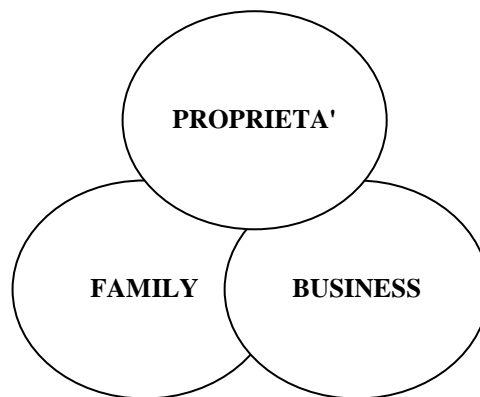


Figura 4 - Familiness chart

Ciascuno dei tre gruppi ha propri obiettivi, bisogni e pratiche e nonostante in tali sistemi possano essere rintracciate comunanze di appartenenza, ciascuno di essi deve essere gestito in modo peculiare (Bettinelli, 2009). I confini emotivi però paiono non così delineati e diventano solitamente uno degli aspetti di maggiore interconnessione tra i sistemi (Lansberg, 1983; Sorensen, 1999; Craig e Lindsay, 2002). La presa di coscienza dell'unicità dell'influenza di tali sistemi (Sharma et al., 1997) è ritenuta fondamentale per qualsiasi tematica di studio si voglia affrontare relativa ai business familiari (Basco e Pérez Rodríguez, 2009):

- la frammentazione e la debolezza nelle relazioni familiari e l'identificazione con l'azienda aumenta nel corso del tempo generalmente per l'ingresso nella proprietà delle nuove generazioni;

- l'efficacia dei modelli di governance e dei sistemi di gestione nel rappresentare la varietà degli stakeholder e nell'accompagnare il business e la famiglia attraverso le generazioni.

La forte presenza della famiglia nella discussione sulla direzione strategica da intraprendere (Davis e Tagiuri, 1989; Shanker e Austrachan, 1996) è uno dei principali elementi che contraddistinguono le aziende familiari dalle altre. Tale influenza è considerata da Astrachan et al. (2002) lungo le seguenti dimensioni: (i) potere: coinvolgimento della famiglia nella proprietà, nella governance e nella gestione; (ii) esperienza: esperienza di successione e numerosità di membri familiari che sono associati al business; (iii) cultura: comunanza tra i valori familiari, del business e dell'impegno nell'impresa. Gli stessi autori propongono l'importanza di misurare tali dimensioni attraverso un modello basato su scale ciascuna per ogni dimensione che integrano e nominano F-PEC (i.e. Family-Power, Experience, Culture). Tale scala è utile per comparazioni tra diversi business ad esempio legando i livelli di coinvolgimento familiare alla performance.

Le relazioni di controllo tra proprietà e gestione sono quelle che usualmente guidano la varietà di definizioni volte a delineare i contorni delle imprese familiari (Dyer, 2006). Non essendoci un accordo tra gli accademici e probabilmente nemmeno una volontà nel raggiungimento di definizioni omni-comprehensive, la maggioranza delle ricerche si associano dal principio ad una definizione o ad un filone specifico.

Nei precedenti sotto-paragrafi si è fatto menzione all'importanza del consiglio di amministrazione sia nel processo di cambiamento per la professionalizzazione, sia come centro di decision-making per traghettare la transizione generazionale. Le potenzialità di tale meccanismo di governance sono tra le più forti poiché, come sottolineano Pearce e Zahra (1992), Johnson et al. (1996) e Forbes e Milliken (1999), il CdA influenza significativamente il comportamento dell'intera azienda⁴⁷. Nonostante sia comprensibile il prosperare della ricerca nelle grandi aziende, interessante appare la comprensione

⁴⁷ Per approfondimenti sul ruolo del Consiglio di Amministrazione si veda Castaldi e Wortman, 1984; Nash, 1988; Ward, 1991; Corbetta e Tomaselli, 1996; Huse, 2000; Huse e Zattoni, 2008 e in merito alla relazione tra composizione e processi di interazione si consulti Bettinelli, 2011.

anche di come la cultura di decision-making in tali contesti sia espressa nelle aziende private minori (Johannisson e Huse, 2000) e nelle new ventures (Chua et al., 2011), dove si crede che tale meccanismo sia prevalente conferma del comportamento e delle decisioni della proprietà familiare (e del fondatore).

Lo sviluppo di un sistema strategico di controllo e di misurazione della performance quale la balanced scorecard (BSC) può ad esempio tenere conto della cultura familiare, indirizzando degli obiettivi e delle metriche che siano in accordo con essa. L'action research condotta secondo l'approccio di Kaplan (1998) mostra come la familiness di cui si diceva sopra, sia un aspetto imprescindibile in tale contesto. Craig e Moores (2005 e 2010) sviluppano la costruzione di una BSC che tiene conto sia delle implicazioni generalmente comuni alle aziende non familiari (il business) sia del sistema di parentela (famiglia) che gli autori semplificano nel "concetto di bisogno" e ha radici nel senso della famiglia come "[...] cooperation and unity, its emotional bonding and affectionate ties that develop between and among its members, as well as a sense of responsibility and loyalty to the group as a system (Aldrich & Cliff, 2003; Schneider, 1989)" (Craig e Moores, 2010, p. 78).

Gli obiettivi e le metriche suggeriti in tale sistema sviluppano le prospettive della famiglia come proprietà, come dipendente, come famiglia stessa e come comunità. Rispetto alla prima gli autori suggeriscono come il business abbia bisogno di prendere un orientamento familiare nel senso di distinguersi dai competitors perseguendo da subito un focus sulla crescita di lungo periodo che abbia però anche un minimo impatto ambientale. Con la "family as employees" vogliono intendere come tutti i membri della famiglia dovrebbero essere incoraggiati a lavorare nell'azienda, nonostante esso non sia un diritto acquisibile in modo automatico. Tale processo di coinvolgimento può essere perseguito attraverso le generazioni educando la parentela al business. Quanto accennato nel sotto-paragrafo precedente diventa elemento essenziale per intendere la famiglia come tale perpetuando i valori tramandati di generazione in generazione e promuovendo una comunicazione tra i parenti in modo da rafforzare le relazioni e diffondere un senso di sostegno e di aiuto nel perseguimento di sogni comuni. Infine, i membri intervistati nello studio di Craig e Moores indirizzano il loro senso di famiglia alla comunità nella quale l'azienda è inserita promuovendo una consapevolezza e una responsabilizzazione verso tale ambiente naturale.

Il forte richiamo ad indagare in profondità le peculiarità che costituiscono la cultura di un'azienda familiare è stato indirizzato ad un call for paper per una special issue che come espresso dagli editor si focalizza "on the cultural aspects of family businesses examining how values and notions of culture are constructed, negotiated and enacted in relation to family dynamics" (Fletcher et al., 2012, p. 127).

Il lavoro di review della letteratura indirizzata alla cultura svolto da Fletcher et al. (2012) comprende più di venti anni di pubblicazioni, che però, a riprova delle innumerevoli possibilità aperte a fornire contributi, si sostanziano in poco meno di cinquanta articoli. La moltitudine dei contesti familiari in cui la cultura è stata indagata, così come i diversi livelli di indagine (organizzazione, azienda familiare, "corporate cultures of family business" (p. 128)) e l'ampiezza dei termini impiegati per sottendere la cultura, inducono gli autori a sistematizzare le ricerche analizzate secondo tre aspetti: "First studies of culture specify 'what culture is' or how it can be defined/conceptualised in the family firm context. Second, studies focus on 'what culture can do' for the family firm – often with normative/regulative overtones. Third, inquiries identify the 'factors/attributes that shape culture' at the same time as examining the effects that cultural processes engender." (p. 128)

Coerentemente con la concettualizzazione dell'editorial di tale special issue, gli articoli presentati vogliono contribuire in modo preciso a ciascun suggerimento evidenziato.

L'approccio interpretativo basato sulla grounded theory adottato da Simon et al. (2012) è utile per riproporre le molteplici definizioni di valori o di concetti simili (compreso le loro caratteristiche e conseguenze) secondo tre livelli di complessità familiare (bassa, media e alta) e identificando uno specifico gruppo di valori per ciascuno (identificazione, uguaglianza e professionalizzazione). La definizione di valori dalla quale partono gli autori citati è quella proposta da Rokeach (1973), secondo la quale "value is an enduring belief that a specific mode of conduct or end-state is personally or socially preferable to an opposite or converse mode of conduct or end state" (Simon et al., 2012, p. 133). Inoltre nonostante trovino interessante focalizzarsi solo sui valori considerati nell'approccio della stewardship theory, i risultati riportati attraverso l'investigazione in poco più di una ventina di aziende spagnole, vanno oltre tale prerequisito a riprova che la ricchezza di valori dominanti di un family business

dipende in modo preponderante dal grado di coinvolgimento della famiglia stessa nel business.

I valori dell'altruismo e della fiducia in tal senso possono essere meglio spiegati indagando fonti quali: il processo di successione e come la famiglia gestisce la complessità familiare. Il lavoro proposto da Grundström et al. (2012) indaga anch'esso la successione e l'abilità ad innovare unitamente ad un altro aspetto di lungo periodo che fa riferimento all'innovatività come un aspetto della cultura organizzativa. Tali aspetti sono indagati attraverso un multiple case study approach in 150 PMI manifatturiere svedesi, evidenziando come la successione non impatti significativamente sul grado di innovazione aziendale, che sembra invece essere "within-frame and incremental with a low innovation intensity" (Fletcher et al., 2012, p. 129). Gli autori non riscontrano significative differenze nemmeno se la successione è affidata a un membro familiare o ad un esterno, a riprova del fatto che i valori sono mediamente stabili e che chi guida il cambiamento tende a trasferire la propria eredità al suo successore.

Discua-Cruz et al. (2012) circoscrivono il livello di analisi al gruppo imprenditoriale familiare chiedendosi come le culture imprenditoriali siano stabilite e come continuino in questa tipologia di business. La definizione di cultura imprenditoriale che loro adottano è quella riportata nello studio di Zahra et al. (2004) "[it] embodies beliefs, aspirations, histories and self-concepts that are likely to influence a firm's disposition to support and sustain entrepreneurship" (p. 364). L'assunzione di fondo di cultura organizzativa poggia sugli studi di Denison (1996), Alvesson (1993) e Schein (1997) che secondo la visione degli autori concettualizzano l'"organizational culture as patterns of values, norms and beliefs strongly influenced by a history of shared experiences, which reflects the interaction of the group for a prolonged period of time and which influences the way its members think and behave" (p. 148).

Un elemento che contraddistingue, inoltre, il loro studio è la scelta delle unità di analisi: 6 case study esplorati attraverso 25 in depth interviews in imprese site in Honduras. La particolarità della localizzazione che risente dell'influenza della prospettiva Anglo-Americana sull'imprenditorialità pone al centro anche l'importanza dell'analisi della cultura a livello nazionale.

Scegliendo la prospettiva delle relazioni inter-organizzative e delle influenze sulla governance, Della Piana et al. (2012) restringono il livello di analisi al "Family Business

Group (FBG)" (p. 174). Il framework analitico che tali autori adottano si fonda sulle seguenti dimensioni del FBG: la natura, la tipologia, l'intensità e la persistenza nel tempo. Tale framework condiviso con i risultati di uno studio esplorativo in una FBG italiana appartenente all'industria della moda, mette in evidenza come le dimensioni proposte siano importanti nel comprendere la complessità del contesto sociale nel quale i FBG sono coinvolti. Inoltre i legami relazionali che tali gruppi comprendono estendono la loro definizione e suggeriscono vie alternative allo sviluppo strategico dello stesso FBG.

La possibilità di ampi spazi di indagine della cultura (e della cultura organizzativa) in tali tipi di contesti, viene meglio indirizzata dalle ipotesi di ulteriori investigazioni promosse dai chair della special issue. Fletcher et al. (2012) propongono come interessante l'esplorazione delle modalità secondo cui la/e cultura/e delle imprese familiari produce relazioni di potere o di asimmetria e quali ideologie, discorsi e ragionamenti possono contribuire a tali relazioni. Inoltre vista la diffusione di tali business, ricerche in tal senso possono incrementare la conoscenza e la riflessione su significati di più ampio respiro che coinvolgono l'economia e la relazionalità.

Ciò che potrebbe essere utile è la consapevolezza del post Relevance Lost avvenuta negli studi di management accounting. Ossia un'inversione di rotta che consenta l'indagine profonda della cultura legata alla cultura del controllo e ai sistemi che essa presuppone.

Lo studio proposto in questa dissertazione prova a rispondere agli indirizzi di tali autori e all'esigenza di approfondire la cultura del controllo in tali contesti.

1.4 Insights sulla dimensione immateriale: le logiche di potere

Come in più punti già accennato, le logiche di potere unite a quelle di fiducia e di apprendimento caratterizzano in buona parte la dimensione immateriale delineata da Riccaboni (1999). L'obiettivo di questo paragrafo è la comprensione delle relazioni tra le prassi del controllo di gestione e alcuni meccanismi aziendali di coordinamento ed integrazione di estrema rilevanza nei percorsi aziendali di cambiamento e nella gestione delle interdipendenze interne ed esterne. In particolare si intendono analizzare quei

contributi che, esaminando un percorso di trasformazione organizzativa e delle pratiche di controllo di gestione, si soffermano sul ruolo del potere nelle relazioni tra l'azienda e l'ambiente (inter-aziendali) e nelle relazioni intra-aziendali.

Prima di ciò si intende offrire una ricca, anche se non esaustiva, contestualizzazione delle principali teorizzazioni sul potere in modo da ripercorrere il filo storico di sviluppo e aumentare la comprensione della poliedricità del controllo sociale. In tale descrizione ci si soffermerà sulla visione teorica di Giddens e di Pfeffer in quanto considerate le teorie guida della presente trattazione.

1.4.1 Introduzione (sviluppo storico)

Nel pensiero moderno elementi sulla tematica del potere sono riscontrabili negli scritti di Niccolò Machiavelli (*Il Principe*, ai primi del XVI secolo) e di Thomas Hobbes (*Leviathan*, a metà del XVII secolo) (Clegg, 1989). Tali libri sono considerati gli scritti classici sul potere e il loro differente punto di vista rappresenta le due principali direttrici lungo le quali il pensiero sul potere ha continuato il suo sviluppo fino ai giorni nostri (Clegg, 1989). Machiavelli è espressione del pensiero strategico e decentralizzato sul potere e l'organizzazione. Il potere in tal senso è un mezzo, non una risorsa, utilizzato dal "principe" per raggiungere vantaggi strategici (anche militari). Il "desiderable final end" (Sadan, 1997, p. 34) è il potere totale che, però, è raggiunto solo raramente.

Hobbes d'altro canto rappresenta il causal thinking e vede il potere come un'egemonia di una comunità politica (personificata nello stato, o nella società in generale). Il potere in Hobbes è centralizzato e manifestazione di una posizione di volontà e di un fattore supremo al quale assoggettare la volontà degli altri soggetti; in tal senso è focalizzato sulla sovranità. Il suo pensiero è divenuto dominante rispetto alla visione di Machiavelli fin dalla metà del XX secolo, in accordo con una prospettiva funzionalista tradizione centrale della ricerca nelle scienze sociali.

Dopo la seconda guerra mondiale, l'approccio strategico e contingente di Machiavelli ha raggiunto un rinnovato apprezzamento in Francia, con la cristallizzazione degli approcci che hanno riscoperto il carattere imprevedibile del gioco di potere e la sua

profonda dipendenza dal contesto (Clegg, 1989). A quel tempo, anche le scienze sociali iniziano a manifestare interesse negli studi sul potere. Il lavoro di Weber (1961) è considerato l'origine dello sviluppo di riflessioni sul potere. L'autore è stato il primo ad introdurre la questione della divisione del lavoro e a legarla ai meccanismi di potere, esprimendo la linea razionale di Hobbes entro i confini organizzativi. L'approccio di Weber al potere è collegato al suo interesse per la burocrazia e rafforza il legame tra il costruito e i concetti di autorità e norma. La probabilità che un attore entro una relazione sociale potrebbe essere nella posizione di condurre la sua volontà nonostante le resistenze da parte di altri autori che partecipano essi stessi all'azione, è quanto l'autore considera potere. L'attivazione del potere è dipendente dalla volontà personale, anche qualora sia in opposizione a quella di qualcun'altro.

Weber è interessato al potere come fattore di dominio, basato sugli interessi economici e autoritari. Separando il potere dall'autorità, il sociologo definisce quest'ultima come l'esercizio del potere considerato legittimo dalle persone. La sua ricerca sulle fonti dell'autorità formale che attivano il potere legittimo ha portato all'identificazione delle seguenti fonti: carismatica, tradizionale e razionale-legale. Infine, Weber enfatizza l'importanza della forza il cui monopolio appartiene allo stato (contrariamente a quanto ritiene Marx che vede il potere concentrato nella classe dirigente e radicato nell'economia implicando così una lotta di classe).

Le teorie post-Weberiane si sono sviluppate nella direzione di investigazione del potere illegittimo e delle sue modalità di manifestazione all'interno dei frameworks formali e legittimati di potere burocratico e gerarchico, e nella direzione della critica a tale modello burocratico e di minaccia alla libertà dello spirito umano.

Dahl (1961) continua l'approccio di Weber nella definizione del potere e nell'attribuzione dello stesso ad un fattore umano concreto. Mentre Weber contestualizza il potere all'interno dell'organizzazione e delle strutture, Dahl localizza la discussione del potere entro i confini di una comunità attuale. Il contributo maggiore di Dahl è in merito allo sviluppo dell'interesse nella comprensione delle "ruling élites" (Sadan, 1997, p. 36) che arrivano dalla seconda guerra mondiale. In accordo con la sua theory of community power, il potere è esercitato in una comunità da un particolare e concreto individuo (o gruppo) che, oltre ad impedire agli altri di fare quanto preferirebbero, li induce a seguire le proprie preferenze. L'atteggiamento di obbedienza

da parte degli assoggettati è un modo per comprendere anche le loro volontà espandendo così la teorizzazione del potere nelle corde dell'autore.

In risposta a Dahl, Bachrach e Baratz (1962) hanno sviluppato un modello chiamato *the two faces of power*. Tale modello critica le premesse base del precedente autore costruite sull'assunto di una visione pluralista dove tutti gli interessi della comunità sono manifestati in processi di decision-making democratici e aperti. La focalizzazione del loro contributo è sulla comprensione della connessione tra i due volti del potere, che si esplicano in: "one face of power is participation in decision making, in resolution of political issues. The second face is the capability, primarily through manipulation of the prevailing mobilization of bias, to keep grievances about the current allocation of values from becoming political issues." (Bachrach e Baratz, 1982, p. 22)

La natura conflittuale del potere e l'idea di mobilitazione degli opposti viene espressa nel modo seguente: "a set of predominant values, beliefs, rituals and institutional procedures ('rules of the game') that operate systematically and consistently to the benefit of certain persons and groups at the expense of others. Those who benefit are placed in a preferred position to defend and promote their vested interests" (Bachrach e Baratz, 1970, p. 43-44). L'analisi degli opposti continua anche nell'introduzione del potere come decision-making e non decision-making. Infatti i due autori intendono includere nel potere non solo quello esercitato nella presa di decisioni, ma anche quello che si verifica limitando il campo di azione del decision-making alle questioni più importanti. Nel processo di non-decision-making i conflitti di potere non superano il volto pubblico del potere che è confinato a particolari valori, rituali e credenze che tendono a favorire gli interessi acquisiti da un gruppo rispetto ad altri (Clegg, 1989).

Negli anni settanta del secolo scorso, Lukes (1974) sviluppa ulteriormente l'approccio dei due precedenti autori. Viene attribuito all'autore il merito di aver portato la discussione dalla *community of power* alla focalizzazione sul potere di per sé, introducendo un modello a tre dimensioni nel dibattito. La terza dimensione che Lukes aggiunge alla discussione sul potere (che teoricamente ha già riconosciuto due dimensioni: quelle introdotte da Bachrach e Baratz) è la dimensione latente⁴⁸ che si occupa delle relazioni tra le preferenze politiche e gli interessi reali. L'analisi del potere, in accordo con Lukes, deve quindi andare oltre le decisioni aperte e democratiche (di

⁴⁸ La terza, la dimensione latente, è quella più difficile da identificare perché risulta complesso per gli individui che sono influenzati da questa dimensione scoprirne l'esistenza.

Dahl) e le non decisioni (il volto coperto del potere per Bachrach e Baratz) per riferirsi all'intera agenda politica, esaminando così la sua adeguatezza ai veri interessi dei molteplici gruppi. L'ampia prospettiva dell'autore invita alla focalizzazione sul conflitto latente, ossia sull'inattività piuttosto che sull'azione osservabile.

Il potere, in accordo con Lukes, è misurato anche attraverso l'abilità di introdurre nelle menti delle persone interessi che sono contrari al loro bene. In tal modo il costrutto si esprime come un mezzo per plasmare le percezioni e le cognizioni degli altri in modo che quanto loro considerano essere nei loro interessi viene radicalmente trasformato. L'autore invita a ricordare che il sistema non è sostenuto semplicemente dagli atti individualmente scelti, ma anche e soprattutto "by the socially structured and culturally patterned behaviour of groups, and practices of institutions, which may indeed be manifested by individuals' inaction" (Lukes, 1974, p. 22). L'esercizio del potere da parte degli individui o dei gruppi può comunque avere per l'autore natura conscia o inconscia e in tal senso non può essere totalmente riducibile alle mere intenzioni individuali (il potere istituzionalizzato diventa incorporato).

Quest'ultimo concetto aiuta la comprensione delle prospettive sul potere dei diversi autori, poiché a differenza di Lukes, altri accademici concepiscono il potere come posseduto o esercitato dalle strutture o dai sistemi piuttosto che dagli individui. In tale prospettiva le pratiche sociali e politiche tendono ad essere concettualizzate come il risultato di forze sulle quali gli individui non hanno controllo: "power is built into a social system in such a way that its exercise is almost independent of a particular individual's will. Individuals more or less unaware of the structure of power that surrounds them, participate, maintain and are limited by that power structure (Lipps, 1991, p. 5)."

Parsons in effetti concepisce il potere essenzialmente come una proprietà strutturale che è presente nella società nel suo complesso, piuttosto che negli individui costituenti la società. A differenza di altri strutturalisti l'autore non vede il potere come una proprietà delle relazioni sociali. Il potere, invece, è "a generalized capacity to secure the performance of binding obligations by units in a system of collective action" (Parsons, 1967, p. 237), mentre l'autorità è considerata potere istituzionalizzato. L'autore fa una considerazione molto utile al dibattito sul potere in quanto ritiene che la concezione "zero-sum of power" è improbabile nonostante sia idonea alla comprensione del

costrutto stesso. E' usuale all'interno della prospettiva del funzionalismo, almeno, pensare che quando un individuo guadagna potere è alle spese di un altro che lo perde. Per Parsons e anche per altri autori, incluso Foucault, il potere non è concepito in termini di un ammontare che deve essere condiviso e un equilibrio che deve essere ristabilito.

Nonostante la prospettiva critica e ampia⁴⁹ di Foucault appaia non strettamente in coerenza con il filo logico-teorico della presente trattazione, la sua importanza nell'aver esteso il concetto di potere dalla sociologia a tutti i campi delle scienze sociali e umane, merita considerazione. Attraverso l'influenza di Foucault l'attività empirica di identificazione di chi possiede il potere e di dove sia localizzato perde d'importanza. Il suo approccio sistematicamente rigetta la credenza nell'esistenza di un "ordered and regulated rational agency" (Sadan, 1997 p. 37- 38) e di conseguenza per l'autore non esiste fonte dalla quale proviene l'azione, ma solo un'infinita serie di pratiche. Lo studio di tali pratiche aiuta alla focalizzazione delle modalità di funzionamento del potere nella società e mira all'esplorazione di forme non centralizzate e legittimate.

Per Foucault, il potere ha carattere strettamente relazionale pertanto non può essere considerato un possesso o una capacità dei gruppi o degli individui (Foucault, 1979, p. 98). Non è possibile paragonarlo ad una commodity che può essere acquistata o sequestrata, ma piuttosto è esercitato attraverso dei network produttivi che sono ovunque e nei quali tutti siamo catturati (Foucault, 1986, p. 61). Da questo punto di vista, gli individui non sono agenti del potere e nemmeno hanno il potenziale di essere schiacciati o alienati da esso.

In merito alle classi di potere, in esame nei contributi precedenti, per l'autore i meccanismi, le tecniche e le procedure del potere non sono inventati dalla borghesia o dalla creazione di suddette classi. Pertanto è irrilevante concentrare l'attenzione sulla motivazione o sugli interessi dei gruppi, delle classi o degli individui nell'esercizio dell'analisi di dominio, ma Foucault invita a dirigere l'analisi sulla meccanica del potere (mechanics of power), cosa che non era mai stata finora analizzata (Foucault, 1986, p. 58).

Allo stesso modo, Foucault rigetta l'idea delle tradizionali nozioni di ideologia e repressione come negative, strette e non utilizzabili, associando la definizione del potere

⁴⁹ L'aggettivo ampio intende sottolineare l'appartenenza di questa prospettiva alla categoria meta-theory proposta da Llewelyn (2003) nel suo lavoro sul processo di teorizzazione.

come repressione alla concenzione giuridica. Sarup (1988) infatti sottolinea come l'autore "replaces a juridical, negative conception of power with a technical and strategic one. Modern power operates through the construction of 'new' capacities and modes of activity rather than through the limitation of pre-existing ones" (p. 73). In tal senso l'analisi andrebbe condotta dal livello micro, anziché dal livello macro (istituzionale, i.e. il potere dello stato) in modo da rivelare le storie, le tecniche e le strategie di potere.

L'accento principale della teoria di Foucault resta in ogni caso quello sulla relazione tra potere e conoscenza. Non è possibile, infatti, che il potere sia esercitato senza la conoscenza ed è impossibile che la conoscenza stessa non generi potere. Tale interdipendenza è bene espressa dall'autore in questo passaggio: "there is no power relation without the correlative constitution of a field of knowledge, nor any knowledge that does not presuppose and constitute at the same time power relations" (Foucault 1979, p. 27). La conoscenza è un potere sugli altri in quanto è il potere stesso che produce la realtà e i "domains of objects and rituals of truth" (Foucault, 1979, p. 194). Come l'autore sostiene, "truth isn't outside power, or lacking in power: contrary to a myth, truth isn't the reward of free spirits, the child of protracted solitude, nor the privilege of those who have succeeded in liberating themselves" (Foucault, 1986, p. 72). Parlando della verità, l'autore lascia intendere come niente nella società sarà cambiato se i meccanismi di potere (quei regimi di verità) che funzionano fuori, sotto e accanto agli apparati di stato continuamente e ad ogni livello non sono anch'essi modificati (Sarup, 1988).

Tale regime di verità nella società moderna induce al disciplinary power. Questa nuova tipologia di potere deriva da quanto Foucault intende per disciplina: "a specific technique of power that regards individuals both as objects and as instruments of its exercise", in più, "it functions as a calculated, but permanent economy" (Foucault, 1979, p. 170). La disciplina fornisce le procedure per correggere l'educazione o per costringere i corpi (individuali o collettivi). I mezzi attraverso i quali il disciplinary power raggiunge il suo intento sono: (i) le osservazioni gerarchiche (sorveglianza), (ii) i giudizi normalizzati (normalising judgements) e (iii) gli esami (examinations).

(i) L'osservazione gerarchica segretamente prepara ad una nuova conoscenza negli "observatories" (i.e. campi militari, ospedali, prigionie, scuole, etc.) di molteplicità

umane: "it provided the basis on which a new configuration of power developed, one that organized and arranged space to facilitate observation of those within, and by rendering people visible it in turn made it possible to know them and to alter them" (Smart, 1985, p. 86). (ii) Il normalising judgement è collegato a specifiche forme di punizione perché in un regime di disciplinary power non è l'espiazione o la repressione diretta ma piuttosto la normalizzazione in termini di riduzione dei divari tra gli individui. Vengono pertanto punite quelle non-conformità che l'esercizio del disciplinary power cerca di correggere. In ogni caso Foucault sottolinea come il "punishment is only one element of a double system: gratification-punishment" (Foucault, 1979, p. 180).

(iii) L'esame combina entrambi i precedenti meccanismi di potere: è un normalising gaze, una sorveglianza che rende possibile la qualificazione, la classificazione e la punizione. Qui si combinano i rituali del potere e le forme di esame, il dispiego di forza e l'istituzione della verità (Foucault, 1979, p. 184).

Tutti questi meccanismi di disciplina da una parte impongono omogeneità (in termini di normality), ma dall'altra parte, rientrano nella classificazione, nella gerarchizzazione e nella distribuzione di ranghi rendendo possibile la misurazione dei divari, dei livelli, etc. (Foucault, 1979, p. 184). In ogni caso, in generale, l'accento nella descrizione di questi meccanismi sembra non essere sul processo di individualizzazione, ma, piuttosto, sulla specifica technology of power (disciplina) che, come Foucault ammette, costruisce gli individui.

La teoria di Foucault è stata ampiamente utilizzata nelle ricerche di accounting e management accounting soprattutto di ambito pubblico. Riferimenti all'importanza di tale pensiero nell'accounting possono essere letti nell'articolo di Armstrong (1994), mentre nei lavori di Hoskin e Macve (1986 e 1988) l'elaborazione storica del concetto di potere e conoscenza di Foucault aiuta alla comprensione degli sviluppi tardo-medioevali dell'accounting, attraverso la descrizione delle università e degli examination prima, e delle armerie e ferrovie statunitensi nel secondo articolo, lungo una complessa ricostruzione storica.

Riassumendo, in via generale, adottando la classificazione teorica di Burrell e Morgan (1979), le prospettive che appaiono predominare nel tema del potere sono riconducibili ai paradigmi funzionalista e strutturalista radicale (al di là del contributo

Foucauldiano più riconducibile al "quadrante" umanista radicale). Nella review sul potere proposta da Pfeffer (1981) lo stesso autore dimostra come la maggior parte degli studi sul potere nelle organizzazioni è "on hierarchical power, the power of supervisors over subordinates, or bosses over employees" (Pfeffer, 1981, p. 3), il potere cioè che segue gli imperativi funzionalisti.

Le due teorie che vengono proposte nel prosieguo possono essere associabili al filone funzionalista (Pfeffer) e a quello strutturalista (Giddens)⁵⁰, nonostante in entrambi i casi siano state utilizzate in contributi interpretativi che associano il potere ai cambiamenti dei sistemi di controllo di gestione per la comprensione della realtà empirica. In entrambi i casi si intende sottolineare la forte opportunità ancora oggi per proposte teoriche che seguano entrambe le visioni.

1.4.2 Pfeffer's theory of power

Nonostante il social control sia incorporato nei processi gerarchici, il rapido ritmo dei cambiamenti tecnologici, sociali e di mercato ha comportato una perdita di enfasi dell'autorità formale. Tali metodi meno formali fanno principalmente affidamento sul potere e sull'influenza, influiscono sulle posizioni degli individui nei social network e comportano le negoziazioni tra i partecipanti all'organizzazione. Molti accademici e practitioner si sono interessati alle tematiche di potere e di influenza (Koh e Low, 1997), ai pregiudizi e ai problemi che si riscontrano soprattutto nelle negoziazioni (Pfeffer, 1997).

Pfeffer, descrivendo l'importanza del potere in riferimento al New Age thinking, introduce ciò che, in accordo con il suo pensiero, il potere comporta. I due elementi che lo hanno ispirato sono: (i) "a self-absorption and self-focus, which looks toward the individual in insulation" e (ii) "a belief that conflict is largely the result of misunderstanding, and if people only had more communication, more tolerance, and more patience, many (or all) social problems would disappear" (Pfeffer, 1992, p. 8).

L'idea sulla quale l'autore invita a riflettere è quella di pensare al decision-making come processo focalizzato sull'"implementazione", ossia non è la decisione che di per sé

⁵⁰ anche in questo caso si fa riferimento allo studio di Burrell e Morgan (1979).

stessa cambia le cose, ma sono le conseguenze ad essa che sono la parte più critica e che richiedono un'analisi approfondita⁵¹. Pensando alle modalità di fare le cose Pfeffer (1992) propone di esaminare il ruolo del potere e l'influenza nel processo di implementazione.

Un primo modo per far sì che le cose succedano è attraverso la "hierarchical authority" (p. 23), ma come l'autore sottolinea in tal caso si ravvisano sostanzialmente tre problemi. Il primo (meno importante) è che "that it is badly out of fashion" (p. 24). Il secondo problema (più serio) è che virtualmente tutti gli individui per fare bene il proprio lavoro e raggiungere gli obiettivi hanno bisogno della cooperazione anche con individui che non rientrano direttamente nella catena di comando. Il terzo problema riscontrabile nell'implementazione attraverso primariamente o esclusivamente l'autorità gerarchica è che: "What happens if the person at the apex of the pyramid, the one whose orders are being followed, is incorrect?" (p. 25).

Pfeffer (1992) a questo punto propone una seconda visione sulla modalità di gestione dell'implementazione di una scelta: "another way of getting things done is by developing a strongly shared vision or organizational culture" (p. 25). Tale visione però fa emergere essenzialmente due problematiche: la prima riguarda il fatto che costruire una concezione condivisa del mondo richiede tempo e sforzo. La seconda è legata alla nascita del problema di come, in una cultura forte, le nuove idee che sono inconsistenti con tale cultura, possano penetrare.

Infine, la terza visione che Pfeffer propone ed è quella che poi caratterizza il suo pensiero in merito al potere, è quella che vede il processo di implementazione nelle organizzazioni attraverso l'utilizzo del potere e dell'influenza. "With power and influence the emphasis is on method rather than structure" (Pfeffer, 1992, p. 28). In tal modo è possibile detenere il potere ed influenzare senza necessariamente avere o utilizzare l'autorità formale. Chiaramente anche tale via non è priva di problematiche, ma è comunque quella che l'autore considera importante. La visione generale di tale processo di implementazione la riconduce alle seguenti riflessioni, indirizzandole in modo diretto ad un possibile interlocutore:

⁵¹ "decisions in the world of organizations are not like decisions made in school. There, once you have written down an answer and turned in the test, the game is over. This is not the case in organizational life. The important actions may not be the original choices, but rather what happens subsequently, and what actions are taken to make things work out". (Pfeffer, 1992, p. 22)

1. Decide what your goals are, what you are trying to accomplish.
2. Diagnose patterns of dependence and interdependence; what individuals are influential and important in your achieving your goal?
3. What are their points of view likely to be? How will they feel about what you are trying to do?
4. What are their power bases? Which of them is more influential in the decision?
5. What are your bases of power and influence? What bases of influence can you develop to gain more control over the situation?
6. Which of the various strategies and tactics for exercising power seem most appropriate and are likely to be effective, given the situation you confront?
7. Based on the above, choose a course of action to get something done." (Pfeffer, 1992, p. 30)

Il potere viene quindi definito dall'autore come "a potential ability to influence behavior, to change the course of events, to overcome resistance, and to get people to do things that they would not otherwise do"⁵². Politics and influence are the processes, the actions, the behaviors through which this potential power is utilized and realized" (p. 30).

"Power has had a bad name in social science research and is most often conspicuous by its absence from the literature. It is not just Williamson (i.e. Williamson and Ouchi, 1981) who has critiqued the concept and argued that it was neither necessary nor useful for understanding organizations. [...] We are profoundly ambivalent about power (Pfeffer, 1992) and that ambivalence has led to recurrent questioning of the concept and its definition." (Pfeffer, 1997, p. 137)

Da alcuni studi che l'autore ha condotto sulla comprensione di quale livello organizzativo, quali funzioni organizzative e quali decisioni implicino maggiormente l'utilizzo del potere, ha tratto alcune basic assumptions che sono servite per indirizzare meglio gli studi successivi sul theorizing. In particolare, in termini di importanza del potere nella moltitudine di situazioni, quelle che contemplano riorganizzazioni, cambiamenti personali e allocazioni di risorse, comportano un maggiore utilizzo di potere, mentre le attività di definizione degli standard di performance individuale, del

⁵² "Jeffrey Pfeffer, *Power in organizations* (Marshfield, MA: Pitman Publishing, 1981); Kanter, "Power failure in management circuits"; Richard M. Emerson, "Power-dependence relations", *American Sociological Review* 27 (1962), 31-41."

cambiamento delle regole e delle procedure implicano meno frequente attivismo di potere e politiche⁵³. Il potere è perciò importante e interessante (i) nelle decisioni principali, come ad esempio quelle ai più alti livelli organizzativi e quelle che implicano questioni cruciali come le riorganizzazioni e le allocazioni dei budget; (ii) nei domini in cui la performance è più difficile da valutare come ad esempio nelle operazioni quotidiane dello staff e della linea produttiva; (iii) nelle situazioni nelle quali ci potrebbe essere incertezza e disaccordo. Riassunto, Salancik e Pfeffer (1974) descrivono le condizioni che richiedono maggior impiego di potere come: (i) quelle in cui ci sia scarsità di risorse e (ii) quelle che comportano questioni critiche⁵⁴.

Affinché vi sia potere, l'autore ricorda come sia necessaria una moderata interdipendenza. Chiaramente l'influenza sociale e le politiche vengono maggiormente utilizzate quando l'interdipendenza è forte (come ad esempio quella tra sub-unità), poiché richiede maggiore coordinamento nei comportamenti⁵⁵. Inoltre nel momento in cui ciò avviene sono le situazioni in cui si creano differenti punti di vista (che devono essere risolti) a movimentare più potere (Pfeffer, 1992). Seri conflitti tra individui con differenti punti di vista emergono più facilmente in assenza di chiari obiettivi o in assenza di una minaccia o competizione esterna sufficiente per causare il fatto che le sub-unità lavorino insieme. "The politicking that occurs in the absence of real competitive pressure rarely promotes the success of the organization" (Pfeffer, 1992, p. 44). Allo stesso modo non sorprende come i leader politici (di una nazione o di un'organizzazione) cerchino in alcune occasioni di trovare un "nemico" comune o una minaccia esterna che possono utilizzare per fare in modo che tutti i membri mettano da parte le loro differenze e lavorino più efficacemente insieme.

⁵³ L'autore in un passaggio del contributo del 1992 fa esplicito riferimento al caso dell'implementazione di nuovi sistemi di informazione, che, come qualsiasi innovazione, inevitabilmente cambiano le strutture di potere e richiede la mobilitazione del supporto. Pfeffer consiglia di tener presente tale statement nel corso della diagnosi dell'interdipendenza del potere. Le domande che consiglia come guida sono:

"1. whose cooperation will I need to accomplish what I am attempting; whose support will be necessary in order to get the appropriate decisions made and implemented?

2. whose opposition could delay or derail what I am trying to do?

3. who will be affected by what I am trying to accomplish, in either a) their power or status, b) how they are evaluated or rewarded, or c) in how they do their job?

4. who are the friends and allies of the people I have identified as influential?" (p. 67-68).

⁵⁴ Pfeffer (1997, p. 142) riporta degli studi a sostegno delle due situazioni descritte.

⁵⁵ Una delle più importanti modalità nella quale l'influenza interpersonale si manifesta è attraverso la negoziazione.

In merito alle fonti del potere, l'autore sottolinea come la numerosità di studi che ad esse fanno riferimento, le descrivono nella maggioranza dei casi come relative agli individui e altre volte invece, relative alle sub-unità organizzative. Secondo l'autore spesso si attribuisce più potere alle caratteristiche personali, nonostante in molteplici situazioni le caratteristiche che noi crediamo siano le fonti del potere, sono da considerarsi come conseguenze del potere. Infatti l'invito di Pfeffer è alla focalizzazione delle prospettive strutturali del potere, quelle che derivano dalla divisione del lavoro e dal sistema di comunicazione dell'organizzazione, anziché su quelle individuali. La molteplicità di mansioni, ad esempio, crea delle sub-unità e ruoli differenziati e ciascuna sub-unità e posizione sviluppa interessi e responsabilità specifiche. Chiaramente nonostante la riflessione delle fonti situazionali di potere individui che "one possesses power simply by being in the right place - by being in a position of authority, in a place to resolve uncertainty, in a position to broker among various subunits and external vendors - almost regardless of one's individual characteristics" allo stesso tempo "not all people in the same situations are able to do equally well" (Pfeffer, 1992, p. 76). Ciò suggerisce che sebbene le situazioni siano importanti, l'abilità di capitalizzare la situazione ha anch'essa implicazioni decisive. In generale l'autore afferma come poiché i fattori situazionali si modificano, gli attributi richiesti per essere influenti ed efficaci cambiano anch'essi e in tal senso le fonti di potere non possono essere fisse (come quelle attribuibili agli individui).

Un altro punto importante è il fatto che l'abilità di fronteggiare l'incertezza così come quella di portare le risorse⁵⁶ non è sufficiente; affinché si possa sviluppare ed esercitare influenza, è importante anche che l'individuo o l'unità di lavoro sia centrale nel flusso e nella struttura di comunicazione. In tal senso il potere matura per chi è nella condizione di valutare meglio e controllare l'ambiente sociale. Infatti al di là di possedere le risorse, quanto conta per il potere, nella visione di Pfeffer, è il poterle controllare. Tale controllo non è sempre perfettamente correlato né alla proprietà, né alle responsabilità ufficiali. Come in precedenza notato la modalità per ottenere potere non è solo per ottenere il controllo di una risorsa, ma anche fare in modo di accrescere le risorse che uno controlla. Talvolta succede anche, come descrivono DiMaggio e Powell con il concetto

⁵⁶ L'autore in un paio di suoi contributi descrive l'abilità di provvedere alle risorse dell'organizzazione (portando l'esempio dell'università) come una importante forza di potere (Salancik e Pfeffer, 1974; Pfeffer e Moore, 1980).

di mimetic isomorphism ("a fancy term for imitation or copying" Pfeffer, 1992, p. 96) descrivendo come, in ambienti istituzionalizzati, le organizzazioni decidano cosa fare seguendo gli altri. In ogni caso poiché il potere è utilizzato per ottenere le risorse, il potere stesso si auto-perpetua attraverso l'effettivo utilizzo delle risorse così acquisite.

Non bisogna comunque dimenticare che il potere deriva anche dalla posizione formale. Lo studio di Koh e Low (1997) riferendosi alla visione di Pfeffer investiga le modalità di utilizzo delle basi di potere⁵⁷ da parte degli "accounting supervisors" per invogliare atteggiamenti di conformità e soddisfazione degli "accounting subordinates"⁵⁸. A livello manageriale, infatti, gli individui possono far valere il loro potere per implementare le decisioni (Pfeffer, 1992).

La rilevanza dello studio di Koh e Low (1997) è anche dovuta al contributo che gli autori offrono al legame tra accounting e control systems e la distribuzione di potere all'interno delle organizzazioni originariamente mostrata da Bariff e Galbraith (1978) e Markus e Pfeffer (1983). In accordo con Markus e Pfeffer (1983) i sistemi di accounting e control systems sono riferibili all'intraorganizational power perché:

(i) raccolgono e manipolano le informazioni utilizzate nel decision-making. Quindi gli individui che hanno accesso e che controllano le informazioni hanno il potere nelle organizzazioni. Pfeffer (1981) argomenta come le sub-unità che abbiano l'abilità di determinare quali informazioni devono essere utilizzate nella valutazione delle alternative, incrementano potere. Nel medesimo lavoro l'autore riporta anche lo studio di Pettigrew (1972) che riporta come gli individui strategicamente posizionati rispetto al flusso informativo aziendale possano influenzare la decisione sull'acquisto di un computer in accordo con le proprie preferenze.

⁵⁷ Nonostante la letteratura proponga molteplici schemi di classificazione delle basi di potere, quella suggerita da French e Raven (1959) appare la più rappresentativa e popolare. Le fonti di potere che gli autori individuano sono: (i) *Coercive power* (basato sulle percezioni dei sottoposti che un supervisore ha l'abilità di punirli qualora loro non si conformino al suo tentativo di influenza); (ii) *Expert power* (basato sulle credenze dei sottoposti che un supervisore abbia l'esperienza lavorativa e le particolari conoscenze riferite a una data area); (iii) *Legitimate power* (basato sulle credenze dei subordinati che un supervisore abbia il diritto di "suggerire" e controllare il loro comportamento); (iv) *Referent power* (basato sui desideri dei sottoposti di identificarsi con il supervisore grazie all'ammirazione o alla simpatia personale che nutrono); (v) *Reward power* (basato sulle percezioni dei subordinati che un supervisore possa remunerarli per comportarsi come da lui desiderato).

⁵⁸ "In this study, the terms 'accounting supervisors' and 'accounting subordinates' are used to refer to accountants at two different managerial levels in a dyadic relationship and not to any particular position in an organization's hierarchy or structure." (Koh e Low, 1997, p. 49)

(ii) sono utilizzati per modificare la performance degli individui e gli outcomes dei processi organizzativi. Un obiettivo secondario di molti sistemi di accounting e controllo è quello di valutare e ricompensare le performance dei managers. Inoltre un'altra dimensione dell'autorità organizzativa formale è l'abilità di iniziare l'azione, e quando quella azione porta ad innalzare le performance o la soluzione di qualche problema organizzativo, il potere dell'"action initiator" aumenta. "Hickson, et al. (1971) have argued that power accrues to organizational subunits with the ability to successfully cope with critical uncertainties in the environment or in the production process" (Markus e Pfeffer, 1983, p. 207). I sistemi di accounting e controllo giocano un ruolo chiave nel far fronte all'incertezza. Infatti, supportano dapprima l'analisi della fonte di variazioni indesiderabili nella performance, consentendo un avvio di successo dell'azione correttiva. Visto l'utilizzo dei sistemi di accounting e controllo nella valutazione della performance individuale e dell'"action initiation", quelli che hanno accesso all'informazione nei sistemi ottengono potere ed autorità formale.

(iii) possono essere utilizzati per aumentare la legittimità delle attività individuali e di gruppo, al di là degli impatti sostanziali sulle performance individuali e organizzative. In altri termini poiché i sistemi di accounting e controllo implicano un razionale decision-making "they provide power to those who have access to and control over these systems through the social legitimacy conferred on the choices made (see, for example, Kling, 1978; Wildavsky, 1978)" (Koh e Low, 1997, p. 52)⁵⁹.

Attraverso l'analisi di numerosi casi di studio, Markus e Pfeffer (1983) concludono come il design e l'utilizzo dei sistemi di accounting e controllo nel decision making, cambiando la performance organizzativa e conferendo legittimità, possano influenzare la distribuzione del potere all'interno dell'organizzazione. Altri aspetti chiave della vita organizzativa potrebbero, a loro volta, essere influenzati: la struttura organizzativa (Pfeffer, 1981), l'allocazione delle risorse (Pfeffer, 1981) e i percorsi di carriera (Pfeffer, 1981).

Un sistema di accounting e controllo risulterà di facile implementazione e di successo qualora sia coerente con gli svariati aspetti dell'organizzazione che riguardano il suo utilizzo. I due autori approfondiscono l'aspetto della facile implementazione individuando altri aspetti organizzativi importanti e analizzandoli in relazione al grado

⁵⁹ Gli studi citati da Koh e Low (1997) sono inseriti anche in Markus e Pfeffer (1983).

di connessione con il sistema di accounting e controllo. Tali aspetti sono le c.d. basi del potere che testimoniano anche in questo caso come l'accounting e il potere nelle organizzazioni non siano separabili.

Esempi di tali basi riportate dagli autori sono:

(i) la distribuzione del potere dalle altre fonti rispetto a quelle del sistema di accounting e controllo. Bariff e Galbraith (1978) sottolineano come i sistemi possano essere implementati con uno dei due obiettivi: apportare miglioramenti nelle operazioni attuali richiedendo così alle esistenti strutture di potere, un cambiamento minimo, o in alternativa un cambiamento sostanziale nella struttura sociale nel momento in cui tale sistema è il veicolo del cambiamento. "Clearly, in the second case, there is greater potential for conflict, resistance, and system failure." (Markus e Pfeffer, 1983, p. 209);

(ii) la cultura organizzativa e il sistema di valori e credo condivisi. Poiché i sistemi di accounting e controllo hanno associato un linguaggio e un contenuto simbolico c'è il rischio che tali meccanismi non corrispondano a quelli del paradigma e della cultura organizzativa dominante. In tal caso è possibile aspettarsi più resistenze e istanze di fallimento del sistema. "Efforts to introduce elaborate multi-indicator controls into an organization stressing qualitative evaluation will encounter resistance and potential failure. Systems stressing dimensions of the operation not previously emphasized in the culture will encounter difficulties. Also, systems predicated on a philosophy of long-range planning will run into trouble in ad hoc, present-oriented organizations." (Markus e Pfeffer, 1983, p. 209);

(iii) il tentativo di accordare la tecnologia (i.e. le connessioni tra le azioni e le conseguenze) e gli obiettivi nell'organizzazione, poiché entrambi influenzano lo sviluppo di una forte cultura dominante. Tale percorso è facile incontri resistenze e rischi di possibile fallimento. Inoltre, "comprehensive and detailed financial information is consistent with widely shared agreement on the goals and values being pursued in the organization and with well-understood means-ends connections. But in a pluralistic and loosely coupled organization, where goals conflict and technology is uncertain, there will be resistance to the implementation of a highly structured, single-indicator accounting and control system, except and unless such a system is used solely for purposes of external legitimation" (Markus e Pfeffer, 1983, p. 209).

A conclusione delle riflessioni riportate sulla visione del potere di Pfeffer si vuole considerare alcune strategie e tattiche che trovano spazio sia nel contributo del 1992 che in quello del 1997. Tale argomento appare importante in quanto, a differenza della moltitudine di studi sulle determinanti del potere, non si conosce ancora molto sulle modalità attraverso cui il potere è impiegato. In particolare possono essere considerate strategie e tattiche interessanti quelle che: (i) avendo a che fare con il tempo, includono ritardi, anticipi e attese; (ii) consistono in influenze interpersonali (i.e. una prova sociale, una simpatia, un impegno, un contrasto, una reciprocità, una scarsità, etc.); (iii) offrono una presentazione strategica delle informazioni, dell'analisi e nell'utilizzo selettivo di dati che rinforzino le conclusioni del proprio caso; (iv) implicano una riorganizzazione per consolidare il potere o per non consentire ad un opponente di unirsi al risultato; (v) consentono l'utilizzo di un linguaggio evocativo e che produce emozioni per mobilitare il supporto o un'opposizione tranquilla; (vi) implicano l'utilizzo di task forces e gruppi per co-optare l'opposizione. La maggior parte di tali tattiche sono supportate nel lavoro del 1992 da numerosi esempi, nonostante si ravvisino pochi studi empirici a supporto. Pfeffer (1997) evidenzia come si conosca ancora molto poco sulle condizioni che consentono le molteplici strategie di influenza e le fonti di potere. Accanto a ciò pochi studi esplorano come le strategie di influenza sociale falliscono quando ad esempio le determinanti di potere teoricamente predette non descrivono la situazione attuale, o quando il potere è utilizzato più o meno intensamente nelle situazioni rispetto a quanto predetto dal contesto.

1.4.3 Giddens' theory of structuration (approfondimenti sulle dinamiche di potere)

Giddens ha sviluppato il suo approccio in continuum (nonostante le critiche) a Foucault e ai suoi predecessori (Dahl, Lukes, etc.). Grazie alla sua teoria della strutturazione o della duality of structure, l'autore ha adottato una posizione meno estrema sulla concezione del potere come posseduto ed esercitato dagli individui o dalle strutture. Nella sua prospettiva, il potere è un'importante, se non esclusiva, componente della struttura sociale ed è esercitato e creato dagli agenti umani, influenzandoli e limitandoli. In altre parole, il potere non è una qualità o una risorsa delle persone, o una

posizione nella struttura sociale, ma un fattore sociale che influenza entrambe queste componenti della società umana ed è anche creato dal loro "social factor which influences both these components of human society and is also created by them"⁶⁰. Giddens intende la struttura come un mezzo e anche come un fine dell'azione. Il potere quindi è una proprietà dell'interazione che Giddens teorizza esclusivamente come un mezzo per assicurare o difendere gli interessi settoriali. In tale concezione, i potenti non sono indipendenti dai subordinati e allo stesso modo i subordinati non sono mai completamente dipendenti dai potenti. Il potere per Giddens, come anche per Foucault, può essere solo sugli altri e quindi non può mai essere condiviso. Knights e Roberts (1982) suggeriscono come Giddens abbia cercato di sostituire i concetti individualistici di azione e di potere con i concetti relazionali, che come loro sostengono "provide a fruitful basis for the analysis of power in organizations" (Knights e Roberts, 1982, p. 49). Il potere per Giddens non è concepito semplicemente come una relazione tra individui, ma piuttosto come una qualità strutturale della vita istituzionale, che è riprodotta persistentemente attraverso le pratiche comunicative giornaliere dei suoi membri.

Macintosh e Scapens (1990) considerano la teoria della strutturazione un framework molto interessante per sviluppare studi di management accounting. In particolare i due autori nel loro contributo che presenta e analizza un case study longitudinale riguardante il sistema di budgeting dell'università del Wisconsin, concludono come la "structuration theory is a more focused, informative, integrative, yet efficient, way to analyse how accounting systems are implicated in the construction, maintenance, and changes of the social order of an organization, than many frameworks used in previous studies" (p. 455).

Come descritto in precedenza, Giddens suggerisce la considerazione di tre dimensioni della struttura sociale: (i) signification (i.e. meaning), (ii) legitimation (i.e. morality), (iii) domination (i.e. power). Nonostante analiticamente separabili, queste tre dimensioni sono fortemente legate. Ad esempio la struttura di dominio che comprende le regole e le risorse attinte dalle relazioni di potere sono fortemente legate alle strutture significative e di legittimazione. Il governo sul processo di management accounting,

⁶⁰ A ciò corrisponde la dualità della struttura.

altro esempio, è una risorsa che può essere utilizzata nell'esercizio del potere nelle organizzazioni (Macintosh e Scapens, 1990).

In funzione della struttura di dominio che un'organizzazione adotta, alcuni membri ritengono altri responsabili di particolari attività. Il controllo di gestione ricopre un ruolo fondamentale nel processo di accountability e in ogni caso la nozione di accountability in termini di management accounting ha senso solo se utilizzata nel contesto di significazione e legittimazione implicato nelle pratiche di management accounting (Macintosh e Scapens, 1990)⁶¹.

Come compreso nel sotto-paragrafo precedente a proposito del pensiero di Pfeffer, l'asimmetria nella distribuzione delle risorse può condurre all'esercizio di potere in specifiche localizzazioni spazio-temporali. La concettualizzazione teorica che fa Giddens sulle risorse (i.e. allocative e authoritative)⁶² è in linea con questo esempio poiché le risorse facilitano la capacità trasformativa dell'azione umana (i.e. potere in senso ampio) e al contempo forniscono il mezzo per la dominazione (i.e. potere in senso stretto). In particolare il dominio ed il potere non possono essere concettualizzati solo come asimmetrie distributive, ma per l'autore il dominio è la condizione stessa affinché esista un codice di significazione⁶³. Va di conseguenza che il potere non è un fenomeno di per sé negativo.

Come ricordano Macintosh e Scapens (1990) il potere in senso ampio è l'abilità di fare in modo che le cose vengano fatte e di "fare la differenza" nel mondo. L'agenzia e il potere sono collegate in quanto l'agenzia implica l'abilità di agire in altro modo, di essere capaci di intervenire nel mondo o di astenersi nel farlo. In senso stretto, invece, il potere è semplicemente dominio. L'autore ricorda infatti come tutte le relazioni sociali implicano potere in entrambi i sensi (Roberts e Scapens, 1985).

In ogni caso l'esercizio del potere non è un processo sociale unidirezionale, poiché tutte le relazioni sociali implicano autonomia e dipendenza. Anche gli agenti più "subordinati", infatti, hanno delle risorse (i.e. mezzi di produzione, materie prime, informazioni, contatti, posizioni nella società, etc.) che possono utilizzare per influenzare le azioni dei loro "superiori". I subordinati ad esempio, potrebbero

⁶¹ "Organizational participants make sense of actions and events by drawing upon meanings embedded in management accounting concepts and theories. Furthermore, management accounting gives legitimacy to certain actions of organizational participants" (Macintosh e Scapens, 1990, p. 457).

⁶² Distinzione menzionata nel paragrafo 1.2.3.2

⁶³ Sono essi stessi fenomeni intrinseci dell'azione umana in quanto tale.

possedere e al contempo scegliere di trattenere le informazioni verso i loro superiori. In tal modo, i subordinati possono anche loro esercitare potere nelle interazioni sociali con i loro superiori. Giddens chiama tale facoltà la dialectic of control.

Come ricordato sopra, il governo dei sistemi di controllo di gestione è una risorsa che può essere utilizzata per l'esercizio del potere (in senso ampio e in senso stretto) nelle organizzazioni. I sistemi di controllo di gestione sono pertanto un elemento chiave nel processo di accountability nelle aziende e di conseguenza una delle principali facilitazioni (i.e. facility) per la mediazione della struttura di dominio nei rapporti di potere. Pertanto la significazione (i.e. signification) in termini di management accounting è implicata sia nelle strutture di legittimazione che in quelle di dominio e come tale è una risorsa importante per strutturare le relazioni di potere. In Macintosh e Scapens (1990) ad esempio il caso di studio analizzato intende illustrare il ruolo del management accounting nel processo di strutturazione e tende a dimostrare come la structuration theory può essere utilizzata per "make sense of the social processes revealed in the case" (p. 462). Tali processi sociali sono rappresentati dalle relazioni tra l'università e lo stato del Wisconsin osservate per un lungo periodo di tempo durante il quale si è manifestato un periodo di crisi⁶⁴.

Critiche a tale lavoro sono state sollevate da Boland (1993) che evidenzia come il tentativo da parte dei due autori di utilizzare la teoria della strutturazione come una sorta di framework teorico per le ricerche di controllo di gestione rappresenti un'analisi strutturalista che vede la strutturazione a distanza e ignora il ruolo dell'agente umano nella creazione di significato. In risposta a tale provocazione i due autori cercano di esplorare meglio la loro posizione (Scapens e Macintosh, 1996) individuando anche delle inconsistenze nelle critiche proposte da Boland. In particolare i due autori spiegano come sia necessario avere "methodological brackets in operationalizing structuration theory" (p. 675) e come tali "parentesi" vengano offerte da Giddens attraverso la distinzione tra analisi istituzionale e analisi dello strategic conduct. Infine Scapens e Macintosh, utilizzando tale distinzione proposta da Giddens, suggeriscono come entrambe le visioni (la loro e quella di Boland) possano essere ricondotte alla teoria della strutturazione e questo "adattamento" potrebbe avere implicazioni anche per

⁶⁴ Il caso di studio era riportato nell'articolo di Covaleski e Dirsmith (1988) senza riferimenti alla teoria della strutturazione. Macintosh e Scapens(1990) l'hanno perciò ripreso descrivendolo in tali termini.

i dibattiti che hanno avuto luogo tra i ricercatori di accounting che utilizzano diverse teorie sociali nei loro studi sulle pratiche di accounting⁶⁵.

La visione del potere di Giddens è però ancora poco esplorata negli studi di accounting che reclamano ricerche esaminanti l'accounting e il contesto nel quale esso opera (Burchell et al., 1980; Hopwood, 1983 e 1987)

Tre articoli risultano particolarmente significativi nell'adozione del framework istituzionale (che fa riferimento alla visione del potere di Giddens) per spiegare il potere e le azioni degli attori organizzativi in risposta alle pressioni istituzionali. Il primo contributo (Collier, 2001) riguarda l'adozione di un livello di analisi organizzativo per spiegare il ruolo del management nell'interazione tra il bisogno di soddisfare le domande istituzionali e le richieste dell'attività lavorativa "tecnica" necessaria al soddisfacimento della domanda pubblica. Il caso riguarda uno studio etnografico condotto per quattro anni in un corpo di polizia (West Mercia Constabulary) con l'intento di dimostrare sostanzialmente due questioni dovute all'introduzione della gestione finanziaria locale: lo spostamento di potere che ciò ha comportato e le proprietà enabling di questo spostamento che hanno fornito il meccanismo per un loose coupling tra le attività lavorative legittimanti e tecniche.

"An institutional theory perspective emphasizes the importance of trans-organizational processes in organizational functioning and enables a consideration of relations of power as they affect the organization" (Collier, 2001, p. 466). Infatti ogni discussione che implica l'interazione tra ambiente istituzionale e organizzazioni necessita di essere collocata tra le relazioni di potere, sebbene il potere sia implicito, piuttosto che esplicito nella maggior parte della letteratura istituzionale. La scelta di utilizzare la prospettiva teorica di Giddens sul potere anziché quella di Pfeffer e altri autori, è basata sul fatto che il potere di per sé stesso non implica conflitto. Molti contributi nella letteratura di accounting, all'opposto, sottolineano la sua natura conflittuale (Cooper et al., 1981; Markus e Pfeffer, 1983; Neimark e Tinker, 1986; Armstrong, 1987; Hopper et al., 1987; Miller e O'Leary, 1987). Grazie alla distinzione

⁶⁵ Il dibattito si è protratto in un successivo articolo di Boland (1996) dove l'autore cerca di spiegare come sia reale la differenza tra i loro punti di vista nell'interpretazione della teoria della strutturazione, non lasciandosi offuscare dal distinguo tra gli studi a livello istituzionale e quelli a livello di strategic conduct.

tra "power to do" e "power over" proposta da Scapens e Roberts (1993)⁶⁶, l'autore dimostra come nel caso di interessi condivisi si espliciti la natura enabling del potere e non sussista il conflitto.

Collier, inoltre, approfondisce il concetto di coalizione dominante⁶⁷ per mostrare come nel suo case study sia quest'ultima, unita agli altri membri organizzativi, che porta avanti attività intenzionali contro il potere regolatorio esterno. Le resistenze e il potenziale insuccesso di un sistema di controllo di gestione sono comuni e sono ben spiegate, come visto nel precedente sotto-paragrafo, da Markus e Pfeffer (1983). Le resistenze raccontate nel caso di Collier derivano dagli elementi culturali interni all'organizzazione, tra i quali l'alto grado di professionalizzazione e il "service ethos" (p. 468) dei dipendenti (i.e. corpo di polizia) che li assurgono ad una posizione di potere sostanziale rispetto al management. In conclusione questo studio vuole mostrare come:

(i) la coalizione dominante può giocare un ruolo importante nell'ambiente istituzionale (in accordo con Abernethy e Chua, 1996) e il potere dell'accounting può essere maggiormente attivo nelle organizzazioni (Vaivio, 1999);

(ii) il loose coupling emerge attraverso un accounting che cerca di rispondere in modo conciliatorio alle domande istituzionali e tecniche. L'accounting in questo caso agisce come discorso tra le richieste di accountability esterna e le operazioni di polizia. Attraverso tale loose coupling il conflitto è minimizzato a causa di interessi comuni anziché divergenti e ciò dà evidenza di come il potere non sia dominio, ma piuttosto sia enabling;

(iii) l'institutional theory (New Institutional Sociology) può essere sviluppata ulteriormente adottando un modello che riconosca le organizzazioni ambigue, complesse e conflittuali ciascuna composta da attori il cui potere sui processi e sulle risorse legittimanti potrebbe causare conflitto nel caso in cui gli interessi non coincidano. In ogni caso il potere può anche essere una forza positiva "particularly where shifts in power are a by-product of legitimating processes that enable interests to coincide. Institutional theory needs to be more open to these relations of power and their effect on the institution–organization interface." (Collier, 2001, p. 483). Ulteriori

⁶⁶ La distinzione delle due concezioni fornita dall'autore sulla base della teoria della strutturazione può essere utilizzata per focalizzarsi sulle tensioni tra l'utilizzo dell'accounting sia come meccanismo enabling, sia come mezzo per raggiungere il controllo gerarchico.

⁶⁷ L'autore fa riferimento all'"Organizational frame of reference" (OFOR) per dare senso agli eventi (spiegandoli) e anche per fornire all'organizzazione una legittimazione esterna.

indirizzi vengono forniti a proposito di come il meccanismo di loose coupling può essere "spacchettato" ed esplorato.

Un secondo studio avanzato da Modell (2002) esplora le influenze istituzionali sulle pratiche di allocazione dei costi attraverso la New Institutional Sociology. L'essenza delle loro argomentazioni sta nell'osservazione che la maggior parte delle allocazioni di costo generano gradi di ambiguità.

L'autore rileva infatti l'esigenza di creare un framework teorico integrativo che unisca le spiegazioni istituzionali tradizionali alla diffusione delle tecniche di allocazione dei costi⁶⁸ e le variazioni nelle azioni dei membri aziendali in risposta a tali pressioni. A livello della visione istituzionale di riferimento (NIS) alcune critiche vengono indirizzate discutendo come certi fattori intra-organizzativi e aspetti dell'ambiente tecnico delle organizzazioni potrebbero interagire con le pressioni istituzionali esterne nell'implementazione delle tecniche di allocazione dei costi. Queste riflessioni vengono sollevate descrivendo le resistenze degli attori al cambiamento e riferendosi anche alla conclusione di Covalski e Dirsmith (1988) a proposito della capacità di mobilitare sufficiente potere per resistere a tale cambiamento. Sul finire Modell avanza sei indirizzi di ricerca⁶⁹ in merito a come tali pressioni istituzionali esterne e gli effetti dell'interazione influenzino il coupling delle pratiche di allocazione dei costi a livello operativo.

Un terzo studio (più recente) è quello di Tsamenyi et al. (2006) che ripercorrendo quanto avanzato dai precedenti autori intende teorizzare il cambiamento nei sistemi informativi di accounting e finanziari progettati in risposta ai requisiti regolatori (i.e.

⁶⁸ basate sulla nozione di pressioni isomorfiche.

⁶⁹ "Proposition 1: Institutionally induced cost allocations, adopted through processes dominated by legal or governmental coercion, tend to be de-coupled from operating control in organizations.

Proposition 2: Institutionally induced cost allocations, adopted through processes dominated by voluntary diffusion, tend to be more tightly coupled to operating control in organizations provided that the ambiguity associated with such allocations is reduced." (p. 664)

"Proposition 3: The more asymmetric the distribution of power to the advantage of intra-organizational actors contesting institutionally induced cost allocations, the greater the likelihood of such allocations being decoupled from operating control." (p. 666)

"Proposition 4: The earlier organizational sub-units are involved in the implementation of institutionally induced cost allocations, the lesser the likelihood of such allocations being de-coupled from operating control." (p. 668)

"Proposition 5: Greater levels of market competition contribute to tighter coupling of institutionally induced cost allocations to operating control where the adoption of these is dominated by voluntary diffusion, but not where such practices are coercively imposed on organizations." (p. 670)

"Proposition 6: The greater the technological complexity, the greater the likelihood of institutionally induced cost allocations being de-coupled from operating control." (p. 672)

istituzionali e delle forze di mercato). Il framework teorico adottato è ancora una volta quello della NIS considerato particolarmente rilevante per l'analisi delle organizzazioni che confrontandosi con le incertezze competono per la legittimità politica e istituzionale e per la posizione di mercato. In realtà, come gli autori sostengono, a livello teorico, nonostante la NIS riesca a spiegare le pressioni isomorfe sull'adozione dei sistemi di accounting (Brignall e Modell, 2000; Carpenter e Feroz, 2001; Hussain e Hoque, 2002), sull'interazione tra ambienti istituzionali e tecnici (Hoque e Hopper, 1997; Hussain e Hoque, 2002; Modell, 2002) e sul potere e le azioni degli attori organizzativi in risposta alle pressioni istituzionali (Collier, 2001; Modell, 2002), mostra qualche carenza nel catturare le dinamiche del cambiamento organizzativo a causa della sua mancanza nel teorizzare adeguatamente la competizione sul mercato e le relazioni di potere intra-organizzative (Powell, 1991; Oliver, 1992; D'Aunno et al., 2000; Dillard et al., 2004). E' in questa direzione che Tsamenyi et al. avviano il loro contributo provando a dar risposta a: "How is the change in the accounting and financial information system shaped by the interplay between institutional forces, market forces, and intra-organization power relations?" (p. 411).

Lo studio longitudinale (dal 1996 al 2002) esplorato mira ad argomentare (i) come le forze di mercato anziché essere dicotomiche rispetto a quelle istituzionali e quindi moderarne (o anche azzerarne) gli effetti sulle organizzazioni (Oliver, 1992), possano in realtà unirsi a quelle istituzionali aumentando le pressioni. (ii) In secondo luogo dà evidenza di come l'ambiente istituzionale interagisce con l'organizzazione e di come tale relazione "should be located within the context of power relations" (p. 414).

L'adozione, anche in questo caso, della visione del potere di Giddens⁷⁰ aiuta gli autori ad articolare meglio l'esplorazione dei caratteri conflittuali ed enabling riscontrati durante le osservazioni dell'introduzione del nuovo sistema informativo integrato. In particolare permette la comprensione di come:

(i) il potere sia stato mobilitato per implementare un nuovo sistema che faciliti il coordinamento e la gestione delle attività dell'organizzazione;

⁷⁰ Nonostante non sia stato adeguatamente sottolineato nell'apposito sotto-paragrafo, Foucault condivide la visione "mediana" di Giddens a proposito del potere. Molti spunti potrebbero avanzare la letteratura sulle modalità attraverso le quali i sistemi di controllo di gestione possono operare come un regime disciplinare approfondendo la visione di Foucault (Scapens e Macintosh, 1996).

(ii) tale implementazione abbia creato resistenze tra i dipendenti a causa del vedersi ridurre il loro potere (i.e. la cultura paternalistica e l'autonomia dei vari dipendenti è stata minacciata dall'introduzione del nuovo sistema);

(iii) le influenze di gruppi professionali (i.e. SAP e IT professionals) abbiano influito sui cambiamenti di tale sistema. La letteratura denota con il termine "normative isomorphism" quello che deriva dall'agire dei professionals (DiMaggio e Powell, 1983);

(iv) il ruolo di supporto del top management sia stato fondamentale nel mobilitare sufficiente potere per l'implementazione del sistema. Infatti tale mobilitazione ha facilitato l'integrazione e il coordinamento delle attività delle varie subsidiaries della Sevillana e dell'Endesa Group. Inoltre lo studio appare consistente con le conclusioni di Markus e Pfeffer (1983), Gosselin (1997), Modell (2002) e Burns (2000) in quanto la centralizzazione dell'autorità di decision-making modifica il bilanciamento di potere ai livelli operativi favorendo l'implementazione di nuove tecnologie di accounting.

In conclusione del paragrafo si intende presentare invece uno studio (Burns 2000 - appena citato) che adotta la visione della Old Institutional Economics nella comprensione dei meccanismi di potere. Come esplicitato da Burns e Scapens (2000) la OIE è particolarmente utile negli studi di management accounting change in quanto suggerisce una focalizzazione sulle routine organizzative e sulla loro istituzionalizzazione. Fornisce inoltre un modo per gestire alcune difficoltà nell'utilizzo della teoria della strutturazione di Giddens nelle ricerche di accounting e specialmente in quelle che hanno a che fare con il management accounting change.

Il lavoro di Burns (2000) intende esplorare un cambiamento nelle pratiche di accounting avvenuto nel dipartimento di sviluppo prodotti di una piccola azienda chimica inglese. In particolare l'obiettivo è quello di illuminare i fattori facilitatori (i.e. meccanismi di potere sulle risorse, di decision-making e di significati) e le barriere al cambiamento che hanno innalzato situazioni di conflitto durante il processo di emersione delle nuove routine di accounting.

L'adozione di un approccio processuale⁷¹ intende esplorare le dimensioni temporali del cambiamento concependo i fattori esplorativi come fluidi anziché fissi. Nonostante questa analisi profonda focalizzi la descrizione delle dinamiche di cambiamento a livello intra-organizzativo, i fattori extra organizzativi non vengono comunque ignorati.

⁷¹ L'autore invita a sviluppare le adozioni di approcci processuali, quelli cioè che esprimono una visione processuale dell'accounting e dell'accounting change.

Questi eventi extra organizzativi appaiono cruciali nel caso di studio per catalizzare i processi di accounting change che si dispiegano verso la fine del periodo di osservazione.

L'autore ripercorrendo gli studi di Pfeffer e di altri autori in merito alle politiche e al potere, adotta il framework di Hardy (1996) per illuminare le dinamiche verificatisi nel proprio case study e in particolare "Hardy's conception of power mobilisation helps explain why and how processes of accounting change in PDD [i.e. Product Development Department] unfolded through time as they did" (Burns, 2000, p. 570). Tale framework categorizza il potere in quattro dimensioni: (i) power over resources, (ii) power over decision-making, (iii) power over meaning, (iv) power of the system. La prima dimensione descrive dove gli attori distribuiscono (o limitano) le risorse chiave (i.e. informazione, esperienza, accesso politico, credibilità, importanza, prestigio, controllo del flusso di denaro, ricompense e sanzioni) per modificare il comportamento degli altri. Il comportamento in questo caso tende ad essere orientato ai compiti e implica atteggiamenti di persuasione e di coercizione (i.e. "bastone-carota"). La seconda dimensione (i.e. power over decision-making) rappresenta l'esercizio di influenza sulla partecipazione dei sottoposti ai processi di presa delle decisioni. La terza dimensione influenza direttamente le percezioni, le cognizioni e le preferenze degli attori in modo che loro accettino le "soluzioni" proposte (i.e. non cerchino alternative) e si convincano che il cambiamento sia desiderabile, giusto e magari anche legittimo. La quarta dimensione (i.e. power of the system) è spesso fuori dalla portata degli attori organizzativi. Infatti come Hardy descrive, esso giace nell'inconscia accettazione dei valori, delle tradizioni, delle culture e delle strutture e cattura tutti gli attori organizzativi nel suo "web [...] Since it is vested in the status quo, it is unlikely to lead to change in the absence of any countervailing power" (Hardy, 1996, p. 8).

Le evidenze riportate sostengono dettagliatamente le prime tre dimensioni (considerate enabling per l'introduzione del sistema) proposte da Hardy (1996) e mettono in discussione invece l'idea del potere del sistema (iv). Infatti nonostante tutte le manovre politiche e l'estensiva mobilitazione di potere, il dipartimento di sviluppo prodotti dell'azienda in analisi ha continuato a mantenere il suo tradizionale modo di pensare. Ciò sembra dimostrare come tutte le politiche e il potere concepiti nel mondo

non possano garantire il cambiamento istituzionale⁷². L'esistenza di "localised institutional contexts" (p. 591) all'interno delle organizzazioni crea confini all'accounting change e anche pensando che quei confini possano cambiare, non si deve dimenticare che sono essi stessi parte del processo politico. E' perciò all'interno di tali confini che i fattori "facilitanti" di cambiamento come le politiche e la mobilitazione di potere possono avere un impatto sui risultati attesi. L'autore in riferimento alle routine e alle istituzioni conclude così il suo contributo: "Existing routines and institutions are inherently stable, though ongoing, as were the "sleepy" laboratory ways in PDD [i.e. Product Development Department]. Changing such ways requires that deeply-rooted assumptions and beliefs are questioned, as well as accepted by change agents to warrant change. However, because institutions always exist prior to any attempt by actors to introduce change, they will themselves shape such processes of change (see Bhaskar, 1989; also, Burns and Scapens, 2000). The implementation of new rules and procedures, and the emergence of new accounting routines, will be influenced both by the "encoding" of the structural properties of ongoing institutions and the reproduction of existing institutions (Barley and Tolbert, 1997; Burns and Scapens, 2000). Furthermore, new accounting procedures must work alongside the many other organisational routines and institutions already in place." (Burns, 2000, p. 592).

Come ricordato poc'anzi, qualsiasi discussione che contempra l'interazione tra ambiente istituzionale e organizzazioni necessita di essere contestualizzato tra le relazioni di potere. Gli studi di Collier (2001), Modell (2002) e Tsamenyi (2006) sono gli unici rintracciati che indirizzano l'esplorazione delle relazioni di potere estendendo la NIS; gli stessi autori incoraggiano esplicitamente ulteriori ricerche. Burns (2000) attraverso il framework istituzionale della OIE cerca di spiegare come la modifica delle routine e delle pratiche organizzative non sia sempre possibile, nonostante la mobilitazione delle politiche e del potere intra-organizzativo. Tale lavoro, sebbene riportato in coda al paragrafo di Giddens, non adotta tale visione poiché indirizza la comprensione di tale costrutto attraverso le resistenze al cambiamento, mettendo in secondo piano l'aspetto enabling.

In un recente contributo, inoltre, Sykianakis e Bellas (2011) ripercorrono la tematica delle politiche organizzative e del ruolo dell'accounting dando nota alle riflessioni

⁷² Burns (2000) lega quest'ultima prospettiva al concetto di istituzioni.

raccontate in questo paragrafo sul potere e riproponendo l'importanza di ulteriori approfondimenti.

2. METODOLOGIA

Come accennato nel capitolo precedente a proposito della review della letteratura che considera come background due diversi approcci allo studio del management accounting, la prospettiva positivista, così come gli studi che utilizzano la contingency theory, non propongono metodologie molto distanti dall'approccio interpretativista (Ryan et al., 2002). Si ricordi comunque quanto riportato da Chenhall (2003) come proposta per indirizzi futuri, anche in merito alla metodologia, per questo approccio tradizionale che occupa una vasta parte del mainstream della management accounting literature.

In questo capitolo si intende dapprima introdurre una overview sulle strategie di ricerca (paragrafo 2.1) che si sostanziano in quantitative e qualitative in accordo con gli studi riportati nel capitolo precedente. Movendo da un approccio qualitativo si intende approfondire in seguito il caso di studio e l'action research (paragrafo 2.2) come metodologia di indagine e la molteplicità di metodi (paragrafo 2.3) utili ad approfondire e validare l'analisi (i.e. triangolazione).

Infine orientando l'overview ai contenuti della presente dissertazione, il paragrafo 2.4 propone l'agenda che riunisce gli assunti per la comprensione del capitolo successivo sul case study. In particolare dalle prime indicazioni sul processo di selezione dell'impresa studiata (2.4.1), si intende poi descrivere gli oggetti analizzati (gli intervistati, i documenti, i momenti di osservazione e di incontro formale) (2.4.2) e il ruolo del ricercatore in modo da sollevare e chiarire eventuali criticità metodologiche (2.4.3).

2.1 Le strategie di ricerca

"Strategies of inquiry are types of qualitative, quantitative, and mixed methods designs or models that provide specific direction for procedures in a research design. Others have called them *approaches to inquiry* (Creswell, 2007) or *research methodologies* (Mertens, 1998)." (Creswell, 2009).

La scelta della metodologia più appropriata in accordo con Tomkins e Groves (1983) si basa sulla natura del fenomeno ricercato. In tal senso, gli assunti che il ricercatore ha in merito alla natura della realtà del fenomeno (ontologia)¹ influenzano il modo con cui la conoscenza di quel fenomeno può essere acquisita (epistemologia) e ciò a sua volta influenza il processo attraverso il quale la ricerca può essere condotta (metodologia). Per tale motivo la scelta della metodologia è influenzata dal rispetto della coerenza tra gli elementi citati.

Approfondendo tale coerenza uno degli studi più citati con riguardo all'accounting è l'indagine tassonomica di Hopper e Powell (1985) che intendendo descrivere la gamma di approcci alle scienze sociali, ricongiunge le dimensioni descritte (i.e. ontologia, epistemologia e metodologia) lungo il continuum soggettivo-oggettivo. In realtà i due autori, rifacendosi agli studi di Burrell e Morgan (1979), aggiungono una quarta dimensione alle tre descritte sopra: la natura umana, intendendo con ciò la possibilità per l'individuo di agire in completa autonomia o, al contrario, che le sue azioni e i suoi comportamenti sono completamente determinati dall'ambiente.

L'ontologia, l'epistemologia e la natura umana hanno implicazioni sulla scelta metodologica. Nel caso in cui la realtà è intesa come concreta e oggettiva e il comportamento umano è considerato deterministico, la conoscenza può essere raggiunta attraverso l'osservazione, rendendo, così, appropriato il "metodo scientifico". Mentre all'opposto, se la realtà è intesa come radicata nelle esperienze soggettive e il comportamento degli individui è inteso come volontaristico, la conoscenza può essere acquisita tramite l'interpretazione delle esperienze soggettive degli attori sociali (Ryan et al., 2002).

Con l'intento di semplificare i paradigmi dell'accounting research, Hopper e Powell (1985) propongono la seguente tassonomia che individua il radical humanism, il radical structuralism, l'interpretative e il functionalism come approcci riscontrabili nella ricerca. Tali approcci (i.e. seconda dimensione aggiunta dagli autori oltre al continuum soggettivo-oggettivo) si collocano anche lungo il continuum che vede ad un estremo (i.e. regulation) la società come regolata, ordinata e dove l'alto grado di cooperazione offre poche possibilità di cambiamento, mentre all'altro (i.e. radical change) i ricercatori

¹ Per una overview sugli assunti ontologici si consulti lo studio di Morgan e Smircich (1980) che propone un continuum delle tipologie del social world che va dall'oggettivo al soggettivo.

sono interessati ai conflitti e alle ineguaglianze riscontrate nella società, per cui si crea una forte opportunità per un cambiamento strutturale.

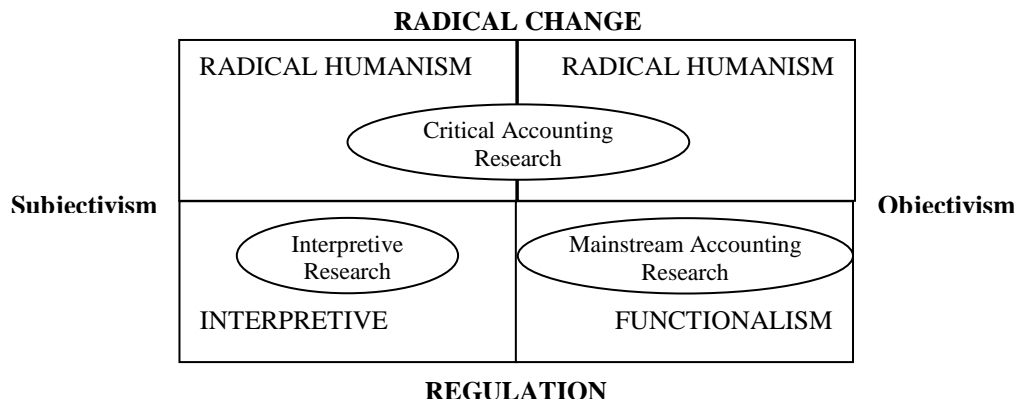


Figura 5 - Tassonomia dell'Accounting Research proposta da Hopper e Powell (1985)

Come anticipato nel capitolo precedente a proposito della cultura del controllo, i contributi riportati muovono in alternanza da assunti funzionalisti prima e interpretativisti a seguire. Poiché il lavoro interpretativo consente di dar senso alla dimensione sociale della vita quotidiana, alcuni studiosi hanno classificato anche gli studi che utilizzano la teoria della strutturazione di Giddens (i.e. Macintosh e Scapens, 1990) tra gli interpretativi, nonostante Ryan et al. (2002) suggeriscano come lo stesso autore intenda riferirsi più ad una dimensione critica (al pari degli assunti di Foucault).

In ogni caso, come si è già avuto modo di discutere, il contributo di Giddens approfondendo lo studio sull'azione umana e sulle strutture sociali, ha sicuramente il merito di essere andato oltre il dibattito che distingue il soggettivo dall'oggettivo², proponendo una visione di dualità anziché dualismo. La sua visione concilia, infatti, lo strutturalismo e l'individualismo proponendo come l'agente possa comportarsi in "aderenza" alle strutture sociali (i.e. nozione di agente afferente al mainstream dell'accounting research) e al contempo sia anche dotato di libertà d'agire³.

² Lo studio dell'approccio mediano di Laughlin (1995) si inserisce in queste proposizioni.

³ Si rammenti infine quanto già discusso nel capitolo precedente, a proposito di come l'agency e la struttura si presuppongano a vicenda e di come la struttura sia al contempo il mezzo che modella l'azione e il risultato (i.e. l'outcome) dell'azione stessa.

Movendo da tali assunzioni, nella scelta dell'utilizzo di approcci qualitativi⁴, ad esempio, il ricercatore adotta strategie basate sull'etnografia, sulla grounded theory, sul case study, sulla ricerca fenomenologica o sulla narrazione, al fine di riconoscere i molteplici significati dell'azione sociale in una società che è storicamente e socialmente costruita (i.e. prospettiva costruttivista), o al fine di esplorare delle istanze di cambiamento, etc. (i.e. partecipativa).

Lo stesso ricercatore, invece, attraverso le survey o l'"experimental research" (Creswell, 2009, p. 12) può sviluppare la conoscenza attraverso metodologie statistiche che, sebbene passibili di una visione riduzionista, offrono la possibilità di definire delle variabili e delle relazioni tra variabili dipendenti e indipendenti in modo da testare le ipotesi costruite.

I metodi misti intendono beneficiare dei vantaggi dell'una e dell'altra strategia di ricerca, offrendo ampi spazi per ricerche future. Creswell (2009) riassume i punti principali dei tre approcci nella tabella (3) seguente:

Tend to or Typically..	Qualitative Approaches	Quantitative Approaches	Mixed Methods Approaches
Use these philosophical assumptions	Constructivist/ advocacy/ participatory knowledge claims	Post-positivist knowledge claims	Pragmatic knowledge claims
Employ these strategies of inquiry	Phenomenology, grounded theory, ethnography, case study, and narrative	Surveys and experiments	Sequential, concurrent, and transformative

⁴ Dent (1991) precisa come la scelta di campo dell'approccio interpretativo possa essere coerente con la strategia d'indagine qualitativa.

Tend to or Typically..	Qualitative Approaches	Quantitative Approaches	Mixed Methods Approaches
Employ these methods	Open-ended questions, emerging approaches, text or image data	Closed-ended questions, predetermined approaches, numeric data	Both open- and closed-ended questions, both emerging and predetermined approaches, and both quantitative and qualitative data and analysis
Use these practices of research as the researcher	Positions him- or herself Collects participant meanings Focuses on a single concept or phenomenon Brings personal values into the study Studies the context or setting of participants Validates the accuracy of findings Makes interpretations of the data Creates an agenda for change or reform Collaborates with the participants	Tests or verifies theories or explanations Identifies variables to study Relates variables in questions or hypotheses Uses standards of validity and reliability Observes and measures information numerically Uses unbiased approaches Employs statistical procedures	Collects both quantitative and qualitative data Develops a rationale for mixing Integrates the data at different stages of inquiry Presents visual pictures of the procedures in the study Employs the practices of both qualitative and quantitative research

Tabella 3 - Approcci qualitativi, quantitativi e misti (Fonte: Creswell, 2009, p. 17)

L'esigenza di esplorare, accanto alle valenze tangibili, le valenze intangibili dei sistemi di controllo di gestione e di comprendere la cultura (del controllo) a livello organizzativo suggeriscono l'utilizzo di un approccio qualitativo in questa dissertazione. Tale approccio è stato descritto come "watching people in their own territory [...] interacting with them in their own language, on their own terms" (Kirk e Miller, 1986, p. 9). Nonostante la sua origine sia riconducibile alla nascita della scienza sociale stessa, l'orientamento qualitativo è stato utilizzato in molti campi di ricerca e oramai è molto conosciuto anche nell'accounting (e nel management accounting). Ciò consente al ricercatore di "stare vicino" ai partecipanti e di "penetrate their internal logic and interpret their subjective understanding of reality" (Shaw, 1999, p. 60), in modo da capire come le istituzioni evolvono, o come suggerisce lo stesso Dent di vedere l'interazione tra l'accounting e i "cultural and technical systems" organizzativi (Dent, 1991, p. 707). Infine ciò consente di capire come i significati dell'accounting sono socialmente generati e sostenuti permettendo alla domanda di ricerca di essere generata da casi concreti, piuttosto che essere imposta agli stessi (Hopper e Powell, 1985).

Generalmente alla strategia qualitativa viene anche associato il metodo d'indagine induttivo ossia, quando una congettura o addirittura una teoria (come nel caso della grounded theory) viene costruita sulla base dell'analisi delle evidenze empiriche⁵. Tra le varie tipologie di conduzione di una ricerca qualitativa rientra il case study e l'action research che verranno descritte nel paragrafo successivo.

2.2 Il case study e l'action research

Un case study è "an empirical inquiry that investigates a contemporary phenomenon within its real-life context, especially when the boundaries between phenomenon and context are not clearly evident. [...] The case study inquiry:

- copes with technically distinctive situation in which there will be many more variables of interest than data points, and as one result,
- relies on multiple sources of evidence, with data needing to converge in a triangulation fashion, and as another result,

⁵ Al contrario l'approccio deduttivo (top-down) è solitamente associato alla ricerca quantitativa.

- benefits from the prior development of theoretical propositions to guide data collection and analysis." (Yin, 2003, p. 13-14).

Generalmente al metodo del case study vengono attribuite alcune caratteristiche, tra le quali: (i) il soggetto è un fenomeno contemporaneo (vi è la possibilità dell'utilizzo del caso di studio anche negli studi storici, ma non è la normalità), (ii) il soggetto di ricerca deve avere un significato teorico, (iii) vi è l'opportunità di un esame dettagliato all'interno del contesto della vita reale, (iv) il fenomeno d'indagine stesso è incorporato nel contesto, (v) l'indagine è solitamente longitudinale e (vi) l'esplorazione in genere utilizza molteplici fonti di dati. L'opportunità di un'analisi approfondita del contesto consente di vagliare un esteso range di variabili e la longitudinalità invece, permette di approfondire dettagli del processo esplorando nessi causali ed interazioni. Come sottolinea Burns (2000) uno studio longitudinale aiuta la comprensione dei processi di cambiamento delle pratiche di accounting aziendali.

Qualora, infatti, l'indagine abbia una domanda di ricerca che prevede il "why" e l'"how" il case study rappresenta un buon metodo d'indagine. Inoltre il ricercatore può indirizzarlo in una molteplicità di tipologie e le più note vengono descritte da Ryan et al. (2002) come⁶:

- **descriptive case study** - qualora l'obiettivo di ricerca sia quello di fornire una descrizione delle pratiche di management accounting;

- **illustrative case study** - qualora ad esempio si cerchi di illustrare delle pratiche di management accounting particolarmente innovative che vengono utilizzate in alcune imprese⁷;

- **experimental case study** - qualora l'obiettivo sia l'esame delle difficoltà implicate nell'implementazione di nuove proposte (i.e. nuove procedure o tecniche di accounting) e di valutare i benefici che possono derivare;

- **exploratory case study** - qualora l'obiettivo del ricercatore sia la produzione di successive generalizzazioni in merito alle pratiche di management accounting e tale tipo di case study rappresenta il primo step di questo processo alla ricerca di nuove ipotesi da testare su una più vasta scala;

⁶ Le tipologie descritte non sono così chiaramente identificabili nella realtà, soprattutto il distinguo, ad esempio, tra caso di studio exploratory e explanatory.

⁷ Questa tipologia di caso di studio è quella che Scapens (1990) attribuisce all'approccio nord americano, pensando agli studi di Kaplan e dell'Harvard Business School.

- **explanatory case study** - qualora si voglia spiegare le motivazioni delle pratiche di management accounting osservate. In questa tipologia l'uso della teoria diventa esplicito e fondamentale per la comprensione e la descrizione accurata delle pratiche osservate. A differenza del caso di studio esplorativo, l'obiettivo qui non è la ricerca di generalizzazioni, ma lo studio approfondito di un caso specifico.

Inoltre, come descrivono gli stessi autori, qualora si intendesse il caso di studio un metodo, esso può rispondere alla prospettiva teorica e metodologica adottata, che nel caso di specie può fare riferimento alla prospettiva positivista o interpretativista. Qualora si ricerchino variabili e relazioni causali (i.e. prospettiva positivista) il caso di studio può essere utile per generare nuove ipotesi da testare per cui rispetto alle tipologie enunciate sopra in tal caso i case sono inevitabilmente exploratory. Al contrario l'obiettivo della ricerca interpretativa "is to develop a theoretical framework that is capable of explaining the holistic quality of observed social systems and practices of human actors" (Ryan et al., 2002, p. 148). Con tale fine gli studi explanatory sono quelli che rispondono meglio a tale prospettiva, nonostante anche gli studi exploratory possono ad esempio rappresentare un primo step di indagine che poi verterà in ogni caso su un'indagine esplicativa (i.e. explanatory). La tabella seguente intende proporre un riepilogo di quanto accennato.

Type of research	Positive	Interpretive
View of the world	External and objective	Social construction
Types of study	Exploratory	Explanatory
Nature of explanation	Deductive	Pattern
Nature of generalisation	Statistical	Theoretical
Role of theory	Hypothesis generation	Understanding
Nature of accounting	Economic decision making	Object of study

Tabella 4 - (Fonte: Ryan et al. 2002, p. 146).

La tabella 4 mette in evidenza come nella ricerca che segue una prospettiva positive, i case study sono da considerarsi secondari al lavoro scientifico del test delle ipotesi, mentre nella ricerca interpretativa i casi di studio sono centrali al processo dello sviluppo teorico.

Infine si vuole ricordare come oltre alla possibilità di esplorare un singolo caso di studio, si possa anche adottare un'indagine comparativa che contempra più casi di studio e in entrambe le tipologie si può scegliere di adottare (i) un'unità di analisi olistica (i.e. una singola unità di analisi come ad esempio un singolo programma pubblico), o (ii) un'unità di analisi embedded (i.e. una moltitudine di unità di analisi) (Yin, 1985).

Dal punto di vista del ruolo del ricercatore Ryan et al. (2002) immaginano un continuum che va dal complete outsider fino all'agent of change e in particolare evidenziano i seguenti ruoli:

(i) outsider - in tal caso il ricercatore mantiene una distanza dal caso di studio e si avvale di report pubblici ed altre fonti secondarie per l'indagine;

(ii) visitor - è probabilmente il caso più comune, dove il ricercatore visita il campo di ricerca e intervista i soggetti. Nonostante lo studioso non sia direttamente coinvolto, attraverso le interviste e la discussione su alcune tematiche può farsi un'idea dell'oggetto di indagine;

(iii) facilitator - "here the researcher raises issues, gives advice and opens up the options for the subjects of the research" (Ryan et al., 2002, p. 158). Nonostante non fornisca soluzioni, lo studioso aiuta i soggetti di studio all'identificazione dei propri problemi e li guida nella ricerca delle proprie soluzioni;

(iv) participant - il ricercatore in questo caso ottiene degli "insights into the everyday workings of the company" (Ryan et al., 2002, p. 158) in quanto lavora in quell'azienda ed accanto a ciò costruisce un accurato archivio delle sue esperienze;

(v) actor - infine il ricercatore può essere direttamente implicato nell'organizzazione, possibilmente introducendo un nuovo sistema o procedura. Ciò chiaramente porta con sé il fatto che il processo di ricerca sia influenzato dal ricercatore stesso, ma in realtà anche in tutti i casi precedenti ciò avviene, sebbene in modo meno palese, tranne forse il caso dell'outsider.

Il fatto stesso di utilizzare il case study implica un processo non oggettivo e non neutrale, soprattutto quando si lavora con un "fieldwork". Tale accezione viene nella maggioranza dei casi equiparata al case study, ma in realtà come sottolinea il case study può anche riguardare un caso di studio di accounting in una particolare nazione, mentre

il fieldwork nell'accounting è inteso come lo studio di un'organizzazione o di un gruppo di organizzazioni (Ryan et al., 2002)⁸.

Qualora il ricercatore sia implicato attivamente nel case study analizzato, si può parlare di action research (AR). "AR is, first and foremost, a way of "keeping the conversation going." AR's methods aim to open horizons of discussion, to create spaces for collective reflection in which new descriptions and analyses of important situations may be developed as the basis for new actions. This is what we mean by *cogenerative learning*." (Greenwood e Levin, 2007, p. 72). L'action research cerca così di dare voce a quei soggetti che sono considerati normalmente silenti, anche attraverso il processo di interpretazione.

Il percorso di interpretazione attivato con l'AR differisce significativamente da quello degli studi prevalenti ed è implicito in tutte le azioni previste durante il processo di ricerca. Le caratteristiche distintive evidenziate da Stringer (2007) sono raccolte nella tabella sottostante (Tabella 5).

1	Studies are usually limited in context, engaging processes of inquiry that focus on a specific issue or problem in a particular context.
2	Researchers seek to empower principal stakeholders by engaging them as active participants in all phases of the research project, including the planning and implementing processes. It has been described as research <i>of, by, and for</i> the people.
3	The principal purpose of the research is to extend people's understanding of an issue by providing detailed, richly described accounts that reveal the problematic, lived experience of stakeholders and their interpretations of the issue investigated.
4	Stakeholder joint accounts, derived from creative processes of negotiation, provide the basis for therapeutic action that works toward resolution of the issue or problem investigated. These processes ensure tangible outcomes of direct benefit to the principal stakeholders.
5	Stakeholder perspectives are placed alongside viewpoints found within the academic and bureaucratic literature.
6	The outcomes of the research make the experience and perspectives of ordinary

⁸ Pertanto case study ricomprende anche il fieldwork.

people directly available to stakeholders - professional practitioners, policymakers, managers, and administrators - so that more appropriate and effective programs and services can be formulated.
--

Tabella 5 - Caratteristiche distintive dell'AR (Fonte: Stringer, 2007, p. 171)

La difficoltà di rintracciare opportunità di ampio accesso ai dati e la complessità di conduzione e analisi di tale metodologia ostacolano in generale il proliferare di studi, sebbene negli ultimi anni si assiste ad un rinnovato interesse di approfondimento accademico di tale metodologia nell'accounting e nel management (Baard, 2010).

Nel 2006 il Chartered Institute of Management Accounting (CIMA) ha promosso progetti in tale direzione che hanno visto la pubblicazione di alcuni paper di autori nord-europei e una special issue in *Qualitative Research in Accounting & Management*⁹. Tali ricerche hanno primariamente l'obiettivo di delineare i contorni e le caratteristiche dell'action research, viste le molteplici tipologie. In particolare, nonostante l'accezione "interventionist research" non sia conosciuta quanto "action research", questi autori sostengono come quest'ultima rientri nell'ampio ombrello dell'interventionist research¹⁰. "Interventionist research should be viewed as one form of such case studies"¹¹ (Jönsson e Lukka, 2005, p. 4 e Suomala et al., 2011) nonostante la particolarità della posizione del ricercatore si discosti dagli usuali case study connotando la ricerca di due punti di vista: quello interno al sistema "emic" e quello esterno di accademico "etic" (Jönsson e Lukka, 2005 [2007]).

L'interventionist research con diverse accezioni è riscontrabile in una pluralità di discipline e tra gli approcci più conosciuti si riscontrano: l'action research, l'action science, il design science, la clinical research e la constructive research¹² (Jönsson e

⁹ I contributi della special issue sono proposti dai seguenti autori: Baard (2010), Suomala e Lahikainen (2010), Sunding e Odenrick (2010), Westin e Roberts (2010), Dumay (2010), Jönsson (2010).

¹⁰ Il termine AR è più noto, infatti la maggior parte degli studi accademici si riferisce generalmente ad essa, probabilmente perché è la prima tipologia introdotta già nel 1948 da Lewin.

¹¹ In principle, interventionist research does not need to limit itself to applying the case method only, but in practice this appears to be the case.

¹² Il Constructive Research Approach (CRA) è stato approfondito negli anni dal Prof. Lukka a partire dal contributo del 1993 proposto con i Prof. Kasanen e Siitonen. Nel loro lavoro del 1993 vengono chiaramente delineati gli step che portano al nuovo costrutto teorico e sono (Kasanen et al., 1993, p. 246):

1. Find a practical problem relevant to managers in some organisation (practical problem should have linkage with theory constructs).
2. Gain an in-depth understanding of the topic both in theory and in the case firm.

Lukka (2005 [2007]). Sulle origini e lo status dell'AR, Peters e Robinson (2005) presentano gli autori che hanno condotto tutte le varianti riscontrate di AR (in numero maggiore a quelle presentate dagli autori sopra riportati), a partire da Lewin alla fine degli anni quaranta del secolo scorso, fino ad Argyris negli anni ottanta.

La caratteristica che accomuna tutte le varianti e che la "distingue" dal case study e da altre metodologie, è l'apprendimento continuo derivante dall'azione che impatta sull'"inquiry-reflection process" (Coghlan e Brannick, 2001). L'"inquiry" può riguardare meccanismi dell'organizzazione o del team di persone considerati, ma anche meccanismi personali dell'accademico. Questi due "circoli" di apprendimento, formati dall'esperienza, la riflessione, l'interpretazione e l'azione, sono presenti in ogni attività del processo di ricerca: dalla diagnosi, alla pianificazione dell'azione, all'azione stessa e infine alla valutazione dell'azione. Anche per questo motivo è importante avere sempre presente il ruolo "interno" (emic) del ricercatore e quello "esterno" (etic), in modo da non rischiare di incorrere in una mera attività consulenziale. D'aiuto, come molti autori sottolineano, è la discussione frequente del ricercatore con altri accademici direttamente o indirettamente coinvolti nella ricerca, in modo da riflettere sui contenuti e da rispettare le condizioni di validità dello studio.

2.3 I metodi

Generalmente in un caso studio e maggiormente nell'AR, vista la soggettività del punto di vista del ricercatore, si utilizzano più metodi per descrivere e spiegare la realtà che si percepisce. I metodi più noti sono: gli artefacts (i.e. report formali, verbali d'incontro, gli archivi informali, gli appunti personali presi durante un incontro, etc.), i questionari, le interviste (i.e. strutturate, semi-strutturate e non strutturate) e le osservazioni (di azioni e di incontri formali e informali) che generalmente avvengono quando il ricercatore si avvicina all'estremo del change agent del continuum descritto nel paragrafo precedente (e ovviamente nel caso dell'action research). Qualsiasi tipo di

-
3. Innovate; i.e. construct a solution idea to the problem in question.
 4. Demonstrate that this solution works in that context.
 5. Describe the theoretical contingencies and contributions of the solution.
 6. Examine the possibility to transfer the solution concept to other organisations as well.

informazione raccolta come corollario (i.e. segnali non verbali durante un'intervista) alle primarie fonti d'indagine può aiutare alla loro comprensione.

2.4 Agreement Agenda

In questa sezione si intende esplicitare l'intero processo di ricerca in modo da descrivere la coerenza tra la domanda di ricerca, l'approccio teorico adottato e il caso di studio selezionato ed analizzato. Movendo dalla volontà di comprendere:

"Come le forze esterne ed interne influenzano il design, l'implementazione e l'utilizzo di un MCS in un'azienda familiare di costruzioni?"

il ricercatore ha inteso interpretare le informazioni rilevate dallo studio longitudinale (durato circa tre anni) di un caso aziendale di un'impresa familiare italiana di costruzioni, attraverso la teoria istituzionale ed in particolare la New Institutional Sociology. La volontà di circoscrivere il campo d'indagine al settore delle costruzioni e ad un'azienda familiare, come accennato nell'introduzione, rientra nella volontà di approfondire, in tali contesti, quei meccanismi interni ed esterni all'azienda che agiscono sull'introduzione dei sistemi di controllo di gestione innescando e/o contribuendo ad un cambiamento culturale in senso ampio. Le motivazioni e le implicazioni teorico-pratiche, così come le modalità di raccolta delle risultanze sul campo e il processo di analisi sono descritti di seguito.

2.4.1 La selezione del case study

La scelta di condurre la ricerca mediante un caso di studio longitudinale (da Gennaio 2010 a Settembre 2012), come osservato da Tsamenyi et al. (2006), risulta particolarmente rilevante poiché permette: "(1) to consider the historical, social, economic and organizational context in which the studied phenomenon was developed (Otley and Berry, 1994; Bonache, 1999); (2) to analyse the impacts of diverse exogenous and endogenous factors which are difficult to quantify, such as government

regulations, organizational culture, conflicts, behaviours, and attitudes about the change (Escobar and Lobo, 2002); (3) to adopt a holistic approach to understand the change process (Scapens, 1990); and (4) to obtain a rich description of the processes and to use multiple sources for collecting evidence over a long period of time (Yin, 1989; Scapens, 1990). The use of a longitudinal case study also allowed us to study institutional change (Dacin et al., 2002; Zilber, 2002)." (Tsamenyi et al., 2006, p. 415).

Inoltre le pratiche di budget e le procedure sono state tradizionalmente investigate all'interno dei contesti organizzativi in cui gli stessi operano (i.e. Hopwood, 1972; Otley, 1978).

L'analisi è stata condotta presso la Vitali spa per una serie di motivazioni. L'esplorazione AS IS ha consentito fin dai primi mesi del 2010 di indirizzare la scelta del fieldwork su tale azienda in quanto la cultura aziendale legata ai sistemi di controllo offriva un interessante punto di partenza a livello teorico.

In particolare, nonostante tutti gli studi visti nel precedente capitolo, la letteratura di Management Accounting e Control invita ancora all'esplorazione delle dinamiche più profonde (interne ed esterne) che guidano l'introduzione dei sistemi di controllo in azienda, anche con riferimento alla molteplicità di "culture aziendali (clan)".

Inoltre, come descritto, la letteratura sulle family firm è piuttosto "carente" nello sviluppo dei sistemi di controllo. Menzioni specifiche sono riconducibili alla tematica della professionalizzazione e a quella della successione. In riferimento della tematica della professionalizzazione, proliferano studi che utilizzano approcci quantitativi e dove le variabili indagate cercano di dimostrare la formalità in chiave evolutiva dell'azienda. Poco è detto a proposito dei primi stadi di trasformazione (professionalizzazione) dell'azienda, quando l'interrelazione tra i sistemi di controllo formali e informali è forte e può offrire una chiave di lettura sull'evoluzione di tale percorso. L'azienda analizzata è familiare e privata, all'inizio dello stadio di professionalizzazione in accordo con la tassonomia presentata da Stewart e Hitt (2012).

Poza et al. (1998) invitano all'utilizzo dell'action research nei family business come metodo di forte apprendimento sia per i practitioner, sia per gli accademici. Inoltre, l'invito esplicito di Hall e Nordqvist (2008) all'adozione di un approccio interpretativista è rintracciato in pochi studi pubblicati.

Nonostante la presente dissertazione esuli dall'approfondimento della letteratura sul project management e sulle costruzioni, le review della letteratura condotte dal ricercatore consentono di proporre spazi di ricerca, per ora non approfonditi, anche in tali filoni. La letteratura sul project management è considerata nella prassi maggiormente rivolta al problem-solving che alla contestualizzazione scientifica di practical problems rilevati in casi studio. Tuttavia di recente si ravvisano considerazioni interessanti in merito al legame con letteratura di strategia (i.e. Patanakul e Shenhar, 2011) e di management accounting (i.e. Bryde e Wright, 2007). La letteratura sulle costruzioni invece, si focalizza sui sistemi di controllo di progetto (i.e. Tuuli et al., 2010), non prendendo però in considerazione il legame tra sistemi di controllo micro (progetto) e macro (organizzazione nel suo complesso).

Tale settore, inoltre, come anticipato nell'introduzione, risulta fondamentale per il PIL dell'economia italiana e una delle sfide principali che sta vivendo oggi, accanto alla sopravvivenza, è quella della crescita e della professionalizzazione. Alla moltitudine di imprese piccole e familiari, il mercato richiede sistemi di decision-making e di controllo più evoluti (a differenza di quanto è stato sviluppato finora) per fronteggiare gli scenari negativi.

Inoltre, le peculiarità del ciclo produttivo delle aziende che operano su commessa e di costruzioni, in particolare, acuiscono la sfida all'introduzione della pianificazione/programmazione e presentano, a detta degli addetti al sistema e dai documenti rilevati sull'evoluzione della figura dell'imprenditore edile, solitamente due tipologie di "cultura", definibili rispettivamente, l'una tecnica e l'altra amministrativa.

Infine, l'azienda ha esplicitamente esternato la volontà di modificare i sistemi di controllo in modo da supportare la strategia che sta perseguendo e ha dato pieno accesso alle informazioni aziendali.

2.4.2 La selezione degli oggetti d'analisi (intervistati, documenti, etc.)

Poiché la cultura del controllo riguarda tutto, sia le espressioni formali che quelle informali (o per utilizzare le accezioni del Prof. Riccaboni: le "valenze tangibili" e le "valenze intangibili" del controllo) ciò richiede un'ampia gamma di tipologie di oggetti

d'analisi. Tra le espressioni formali rientra principalmente l'analisi di documenti interni ed esterni con i quali l'azienda comunica con i suoi stakeholder. Esempi in tal senso sono il business plan, i bilanci, le brochure illustrative, i comunicati stampa, le interviste, le procedure, i report del software in uso in azienda, etc. Inoltre sempre con la stessa logica le interviste oltre ad essere un modo per conoscere i membri organizzativi, hanno consentito anche di comunicare la posizione del "nuovo membro" come soggetto esterno al quale consentire ampio accesso. Tale riflessione, però è stata possibile solo a posteriori, quando l'azienda incontrava i criteri per essere parte di analisi del problema teorico.

Le riunioni formali dal canto loro rafforzano la riflessione appena fatta, ma sono state considerate da subito una ricca fonte di informazione per il ricercatore, poiché se accostati con frequenti rilevazioni di incontri informali (i.e. osservazioni), offrono all'analisi una ricchezza di spunti per comprendere a fondo le dinamiche legate alla cultura e al potere, nelle interazioni tra i membri organizzativi (i.e. family, non family, management e dipendenti, amministrativi e tecnici).

I soggetti da intervistare sono stati individuati direttamente dal Responsabile amministrativo (6NFAM)¹³ e lo stesso si è occupato di fissare il calendario degli incontri e di introdurre il ricercatore agli intervistati. Le interviste sono state effettuate all'inizio dell'analisi (2010) e nel periodo di osservazione sull'utilizzo degli strumenti introdotti (Gennaio-Settembre 2012). In questa seconda tranche sono state intervistate le medesime persone/posizioni della prima tornata.

In merito ai documenti analizzati, ad eccezione di quelli consegnati da 6NFAM e 8NFAM all'inizio del periodo di ricerca, in Appendice II sono menzionati i dettagli dei principali documenti analizzati. Il ricercatore avendo un account mail aziendale ha analizzato e riflettuto più volte anche sulle mail inviate/ricevute che nonostante siano archiviate non sono state inserite nella tabella presentata in Appendice II.

Rispetto alla collocazione dei metodi di ricerca utilizzati nel corso dell'analisi la tabella (6) mostra l'asse temporale di raccolta delle informazioni. L'analisi delle stesse, poiché nella maggior parte dei casi è stata ripetuta in momenti diversi, copre l'intero periodo da Gennaio 2010 a Settembre 2012 e oltre, fino alla stesura definitiva della presente dissertazione.

¹³ Per la codifica dei membri dell'organizzazione si consulti l'Appendice I.

METHODS	1																																				
	Documenti (esterni ed interni)																																				
	2 Interviste																																				
	3 Informal meetings (i.e. osservazioni)																																				
4 Formal meetings																																					
Timeline	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9				
	2010												2011												2012												

Tabella 6 - Timeline metodi d'indagine utilizzati

Come accennato, il dettaglio delle informazioni è descritto nell'Appendice II, mentre la tabella sottostante offre un riepilogo (anche numerico) della tipologia dei metodi utilizzati classificati in base all'obiettivo d'indagine.

TIPOLOGIA	N.	OBIETTIVO: ANALISI FORZE ESTERNE	OBIETTIVO: ANALISI FORZE INTERNE
Documenti	12	X	
Interviste	4	X	
Documenti	26		X
Interviste	81		X
Osservazioni	78		X
Incontri formali	5		X

Tabella 7 - Riepilogo metodi d'indagine utilizzati

2.4.3 Il ruolo del ricercatore e le condizioni di validità e affidabilità dei dati

Come accennato nei paragrafi precedenti il ruolo del ricercatore in questa dissertazione appare delicato e per tale motivo risulta importante descriverne i tratti principali e le accortezze metodologiche messe in atto durante l'intera ricerca nel rispetto della reliability e validity dello studio.

Nell'interventionist research il ricercatore è un attore attivo della quotidianità del caso preso in esame e per tale motivo lo stesso è tenuto ad adottare la prospettiva definita "emic". Tale view accompagna il ricercatore ad instaurare rapporti di fiducia con gli altri membri dell'organizzazione, come se fossero "colleghi" e potessero parlare

tranquillamente scambiandosi opinioni che, al contrario, risulterebbero difficili per un ricercatore considerato come un "turista" nel campo di ricerca (Jönsson e Lukka, 2005 [2007]).

Allo stesso tempo, però, il ricercatore deve legare i findings agli studi teorici ricercando il proprio contributo (prospettiva "etic"). Per questo motivo l'utilizzo bilanciato dei due punti di vista è di cruciale importanza per giustificare l'utilizzo di tale metodologia di ricerca.

Come evidenziato direttamente nel caso di studio, il ricercatore nella presente dissertazione è stato coinvolto in molti casi nel progetto di cambiamento aziendale progettato. Ciò ha consentito di aumentare la fiducia con i membri organizzativi, soprattutto con i dipendenti e i manager tecnici, coinvolgendoli nel processo e fungendo in alcuni casi da punto d'incontro tra le esigenze e il linguaggio di cambiamento "da adottare" e utilizzato. Dal punto di vista della ricchezza dei dati, le osservazioni danno evidenza di alcune considerazioni confidenziali che oltre ad aiutare il percorso di cambiamento, hanno permesso di capire a fondo i concetti indagati.

Dal punto di vista della reliability, nonostante richieda un osservatore indipendente e neutrale (contraddizione in termini con la metodologia adottata), "in case study research it is important to know that the researcher has adopted appropriate and reliable research methods and procedures." (Ryan et al., 2002, p. 163) L'accezione "procedural reliability" è appropriata per tale metodologia e richiede che la ricerca abbia un buon disegno e piano con domande chiare e che si ricorra alla registrazione e alla precisa archiviazione dei dati raccolti.

Dal punto di vista della validity, invece, l'internal validity denominata nel case research "contextual validity" è garantita attraverso (i) la triangolazione delle informazioni raccolte ed esplicitate nel paragrafo precedente e nell'Appendice II e (ii) la "researcher triangulation" (Ryan et al., 2002, p. 164). Quest'ultima consiste nella possibilità di discutere della interpretazione delle evidenze. Tale processo è stato fin dal principio possibile grazie alle frequenti interazioni con il Supervisor di tale dissertazione e dopo qualche mese anche direttamente con i soggetti dello studio.

Infine, per ciò che concerne l'external validity, la tipicità della metodologia di ricerca rende difficile la trasferibilità dell'esperienza e delle interpretazioni ad altri casi di

studio, senonché alcune generalizzazioni di logica possono essere comunque effettuate.

3. CASE STUDY

Gli elementi teorici in accordo con la metodologia adottata offrono una overview per comprendere meglio la situazione dell'azienda presa in analisi, Vitali spa, indicando possibili implicazioni e sviluppi sia teorici che pratici.

In questa sezione si intende presentare il case study analizzato, dando dapprima una breve (3.1) descrizione del contesto italiano delle costruzioni in modo da inquadrare le principali caratteristiche riscontrate anche nell'azienda analizzata e comprendere come lo scenario macroeconomico che va delineandosi da qualche anno sia fonte di pressioni istituzionali isomorfiche.

La trattazione prosegue con (3.2) l'introduzione della Vitali spa, delineandone i tratti principali e l'analisi dei sistemi e della cultura del controllo rintracciabili nel 2010, anno di inizio dello studio longitudinale. Tale overview è ritenuta importante anche per contestualizzare (3.3) l'emerging problem¹ e accogliere (3.4) la descrizione del processo di sviluppo del sistema di controllo di gestione a livello di progetto e aziendale avvenuto nel periodo in osservazione, così come le riflessioni sull'utilizzo dello stesso.

3.1 Il Contesto Italiano delle Costruzioni²

Il settore delle costruzioni investe circa il 10% del Pil italiano (Epoc, 2009) ciò a riprova dell'importanza del ruolo del settore nel sostegno alla crescita economica. Da un'analisi congiunta tra Germania, Italia, Francia e Spagna sull'andamento del Pil e degli investimenti in costruzioni degli ultimi 20 anni si nota come gli investimenti in Italia, a seguito della crisi del 1992, abbiano positivamente supportato l'economia nazionale, nonostante dal 2008 si avverta un progressivo aumento del gap tra la dinamica del Pil e quella del settore marcatamente più negativa. Negli altri Paesi gli investimenti riflettono le condizioni politiche, economiche e fiscali che nel caso della Francia e della Germania hanno consentito di calmierare il forte deterioramento dei

¹ In questa sezione verranno illustrate anche le caratteristiche dei nuovi mercati di riferimento dell'azienda in studio.

² Le informazioni riportate in questa sezione sono frutto principalmente di analisi di documenti forniti durante e a seguito di interviste con il personale dell'Ance Bergamo.

livelli produttivi del settore che caratterizza il nostro Paese nella crisi attuale (Ance, 2012). Analisi input-output cross-nazionali sono state realizzate negli anni passati ma sono caldamente auspiccate (Bon e Pietroforte, 1990; Pietroforte e Bon, 1995, Pietroforte et al., 2000) in modo da monitorare e approfondire il ruolo economico del settore rispetto alle economie di ciascun Paese.

Come attestato da una recente ricerca (Resmini, 2009), la crisi che ha investito il settore delle costruzioni in Italia agli inizi degli anni 90 del secolo scorso porta all'evidenziazione di un'inversione dell'andamento strutturale che caratterizza la domanda e l'offerta. All'aumento di richieste di piccoli interventi di ristrutturazione e recupero dell'esistente, si contrappone una frammentazione e specializzazione sempre maggiore delle medie imprese e un calo dell'assunzione di lavoratori dipendenti, per avere una struttura più flessibile.

Gli scenari odierni non fanno che peggiorare la situazione del personale dipendente che anche dagli ultimi dati è in costante calo influenzando in modo negativo anche sulla riqualificazione del settore. Infatti alcuni dipendenti sono diventati lavoratori autonomi, esacerbando anche problemi a livello locale e nazionale, quali: la frammentazione del settore, le pratiche di gestione informali, la diffusione del learning by doing e i bassi profili professionali (Ance, 2011[a]). Attualmente la media degli addetti a livello italiano è di 2-3, mentre il contesto locale fa registrare una media di 10 addetti per unità aziendale (Intervista 2.E1). La tipicità della struttura produttiva italiana appare più evidente se si osservano i dati cumulati relativi alla dimensione d'impresa. Come riportato nel documento del centro studi Ance "le imprese di costruzioni con meno di 50 addetti rappresentano il 99,7% del totale e complessivamente realizzano quasi l'82% del fatturato e l'85% del valore aggiunto settoriale. In queste imprese lavorano inoltre il 90% degli addetti e l'83,5% dei lavoratori dipendenti del settore" (Ance, 2011[b], p. 3).

Nonostante i dati riportati possano far pensare ad una lenta evoluzione della figura del capomastro, molte PMI sono invece di alta specializzazione svolgendo lavori molto specifici e che richiedono competenze particolari. Il capomastro, dopo aver ottenuto la patente municipale, è a capo di un'azienda che si colloca "al confine fra l'arte e l'industria" (Della Valentina, 2008, p. 37) in cui lavorano per la maggior parte familiari nelle mansioni di capisquadra e capocantiere. La cultura del lavoro manuale non abbandona il capomastro che in prima linea in cantiere controlla la qualità della

costruzione mescolando intelligenza e fatica del lavoro fisico. La caratteristica di 'familiarità diffusa' è attestata dall'alto grado di interazione con i dipendenti tutti e anche dal fatto della consuetudine di tramandare l'impresa di generazione in generazione.

Tuttavia l'affiancamento alla figura del capomastro di imprenditori-ingegneri nella titolarità delle imprese maggiori, si può far risalire al primo cinquantennio post-unitario italiano (Della Valentina, 2008). Da allora le innovazioni nei materiali, nelle tecniche, nella tecnologia, nel rispetto ambientale hanno lasciato spazio a culture molto specifiche quali quelle ingegneristiche. In anni più recenti l'internazionalizzazione e le capacità di gestione delle commesse hanno offerto qualche spazio anche a discipline economiche, nonostante le peculiarità della tipologia produttiva vedano una netta prevalenza della cultura ingegneristica anche oggi.

Accanto a ciò si sono sviluppate comunque realtà molto più strutturate dove la media sia di fatturato sia di dipendenti cresce considerevolmente attestandosi stabilmente oltre i parametri stabiliti dall'Unione Europea per le PMI³.

Nel 2008, prima della comparsa di elementi di distorsione, le aziende che fanno registrare un numero di dipendenti compreso tra i 50 e i 249 sono oltre 1.600 con un fatturato medio di circa €20mln, mentre le aziende che superano i 250 addetti sono circa 80 e registrano un fatturato medio pari a € 231mln.

In termini di anzianità, invece, un'indagine condotta a livello italiano (Ance-Luiss, 2002) su un campione di circa 220 aziende⁴ rileva come quasi il 64% delle imprese siano state avviate prima del 1980 e quasi un quarto del mercato abbia oltre 50 anni. La forte componente delle imprese consolidate, che hanno oramai superato le fasi iniziali del proprio ciclo di vita, è osservabile anche dal dato che dimostra l'avvio di solamente il 10% delle imprese negli ultimi venti anni (dal 1991).

In merito invece alle principali aree di business, la stessa ricerca segnala come la principale area di business sia costituita dall'edilizia abitativa (nuovo e riqualificazione) -oltre il 50% del campione-, seguita dall'edilizia non residenziale privata -circa il 20%- e dalle opere pubbliche -poco più del 25% del campione-. La restante porzione di aree

³ La commissione europea definisce il limite massimo per le PMI quando superano due dei tre seguenti limiti: 250 addetti, un fatturato annuo di più di € 50 mln e un totale del capitale investito di € 43 mln. Il documento 26 riporta i risultati di bilancio delle prime 100 imprese di costruzioni italiane, con la progressione di posizionamento e di valori rispetto all'anno 2010.

⁴ La survey è stata condotta su un campione iniziale costituito da 472 imprese italiane, ma si è poi focalizzata solo su 218 (44,3% del campione totale), quelle che hanno risposto in modo esauriente al questionario inviato.

di business -poco più del 5%- interessa le opere pubbliche finanziate in project financing e quelle che riguardano lavori complementari e affini (Ance-Luiss, 2002). Nonostante il mercato residenziale abbia fatto registrare dal 2008 in avanti il maggior calo rispetto alle altre aree del settore⁵, trend iniziato già nel 2006 con l'inversione dell'andamento dei permessi di costruzione, esso caratterizza comunque, anche oggi, una buona percentuale delle imprese del settore. La tabella sottostante riporta il trend degli investimenti in costruzioni in Italia (con stime aggiornate ad Aprile 2012) e dimostra come nel frattempo le imprese abbiano considerato interessante investire anche nelle costruzioni non residenziali nonostante il quadro economico fortemente scoraggiante.

INVESTIMENTI IN COSTRUZIONI IN ITALIA^(*)

	2010 Millioni di euro	2008	2009	2010 ^(*)	2011 ^(*)	2012 ^(*)	Quadrennio 2008-2011	Quinque nnio 2008-2012
<i>Variazioni % in quantità</i>								
COSTRUZIONI	140.611	-2,4%	-8,5%	-6,8%	-5,4%	-3,8%	-21,1%	-24,1%
..abitazioni	71.118	-0,4%	-9,4%	-5,2%	-2,9%	-2,1%	-16,8%	-18,6%
- nuovo (*)	30.419	-3,7%	-18,7%	-12,4%	-7,5%	-6,0%	-36,6%	-40,4%
- manutenzione straordinaria(*)	40.699	3,5%	0,8%	1,1%	0,5%	0,5%	5,8%	6,3%
..non residenziali	69.493	-4,4%	-7,6%	-8,1%	-7,9%	-5,6%	-25,3%	-29,5%
- privato (*)	40.455	-2,2%	-8,1%	-5,4%	-6,0%	-4,0%	-20,1%	-23,3%
- pubbliche (*)	29.038	-7,2%	-7,0%	-11,6%	-10,5%	-8,0%	-31,7%	-37,2%

(*) Investimenti in costruzioni al netto dei costi per trasferimento di proprietà
 (*) Stime Ance
 Elaborazione Ance su dati Istat

Tabella 8 - Trend investimenti in costruzioni in Italia (Fonte: Ance, 2012)

In questo scenario occorre comunque sottolineare come ci siano anche in Italia general contractor che all'interno di queste aree di business si concentrano su commesse di notevoli dimensioni varcando i confini nazionali. Tali grandi gruppi però, a differenza di altri Paesi europei, sono strutturati per poter competere su progetti di importo notevole, lasciando le commesse inferiori all'apparato di PMI italiane e ai forti competitor internazionali che, sebbene abbiano fatturati simili ai general contractor

⁵ Ad eccezione del segmento della riqualificazione delle abitazioni.

nazionali, sono per lo più strutturati in gruppi multidisciplinari a managerialità diffusa (Dalla Longa, 2010).

Anche in Italia si assiste quindi a forze d'indirizzo che contemplano un ampliamento del tradizionale settore delle costruzioni a mercati, quali ad esempio quello del real estate, che supportando investimenti particolari garantiscono forme di finanziamento alternative ai tradizionali canali e necessitano l'acquisizione di logiche adeguate alla gestione di tali valori immobiliari. Accanto alle imprese di costruzioni e a quelle impegnate nei settori della promozione immobiliare, i player che dominano questo mercato fanno riferimento a investitori particolarmente qualificati, quali: le banche d'affari, gli investitori istituzionali e i fondi immobiliari.

Tali operatori se da un lato ripongono una forte attenzione per la qualità dell'offerta, con manufatti che rispondono alle nuove esigenze della clientela in termini, per esempio, di flessibilità degli spazi, di dotazioni tecnologiche, di risparmio energetico e di riconvertibilità, dall'altro attestano la centralità del ruolo della finanza in tale contesto. Gli istituti bancari specializzati nel finanziamento immobiliare, infatti, diventano veri e propri partner finanziari delle imprese di costruzioni con i quali individuare, proporre e realizzare le più idonee tipologie di finanziamento delle operazioni immobiliari che l'impresa intende realizzare. Questa forte collaborazione può ad esempio essere di grande aiuto anche per lo sviluppo del territorio, proponendo di colmare le esigenze di trasformazione urbana. Per tale via, lo sviluppo di importanti progetti infrastrutturali nonostante richieda un adeguato sostegno normativo e culturale delle imprese e del Paese in generale, può al contempo far crescere le competenze gestionali interne alle imprese.

In merito alle influenze normative, nonostante l'evidenza della difficoltà economico-finanziaria delle imprese appartenenti a questo settore, il legislatore è pressoché rimasto immobile⁶, lasciando alle imprese l'onere di trovare soluzioni adeguate per la sopravvivenza e la crescita. Le varie amministrazioni locali, avvertendo al contempo la ristrettezza di fondi, hanno cercato di riequilibrare il loro cash flow impegnandosi a corrispondere gli importi dovuti per la costruzione e la manutenzione delle infrastrutture

⁶ Esulano dalla presente trattazione le recenti (post-periodo di osservazione) modifiche del Patto di Stabilità, l'introduzione della contabilità finanziaria e altre misure adottate dal Governo.

con una dilazione maggiore. Ciò chiaramente ha comportato un aggravio del cash flow di quelle aziende di costruzioni che lavorano con tali realtà.

In generale questa inversione di scenario senza moderazioni normative, ha fatto emergere in tutta la sua importanza l'assunto dell'equilibrio finanziario, in imprese che, sopravvivendo a passate congiunture negative, erano cresciute aggiungendo, accanto al cash flow, una moltitudine di obiettivi di crescita. Il monitoraggio costante e preciso degli equilibri economico-finanziari è divenuto così, implicitamente, fondamentale, nonostante le difficoltà di misurazione connaturate a tutte le imprese che operano su commessa, dovute principalmente a:

1. discontinuità e specificità dei processi produttivi che comportano cicli e tempistiche molto diverse rallentando "non solo il conseguimento di significative economie di scala, ma anche la sperimentazione e la ricerca nel campo di macchinari e delle tecniche di produzione" (Della Valentina, 2008, p. 31);

2. meccanismi di adattamento costante all'esterno (fisici: di carattere morfologico e ambientale; politici/di acquisizione: in caso di commesse pubbliche);

3. vengono talvolta definite semiorganizzazioni in quanto lavorando su una quantità di commesse e progetti tendono a strutturare il proprio perimetro e le proprie strategie in base a questi (Dalla Longa, 2010).

Concludendo, l'atteggiamento più tecnico e ingegneristico che ha caratterizzato la maggior parte delle imprese italiane del settore fino agli anni più recenti sembra richiedere comportamenti contestualmente orientati, con collaterali arricchimenti di natura aziendale e manageriale.

3.2 Vitali spa

Vitali spa è un'azienda italiana di costruzioni che ha vissuto alti tassi di crescita⁷ negli ultimi anni.

L'azienda è stata fondata alla fine degli anni ottanta del secolo scorso dall'odierno presidente (2OFM⁸) insieme ai suoi fratelli. Le origini della forte crescita possono però

⁷ Accanto al boom del fatturato negli anni 2006 e 2007 e successiva stabilizzazione, la crescita del capitale investito sta continuando dal 2003. In ogni caso visto il contesto, anche la tenuta di un fatturato stabile è indice di resistenza alla crisi da parte della Sis spa.

essere fatte risalire a ben prima quando *"Il pioniere è stato il nonno Beniamino. Dopo la Seconda Guerra mondiale fece un viaggio in America. Non avendo trovato fortuna dovette far ritorno a casa. Ma vide che là tutti acquistavano terreni e anche lui cominciò a fare investimenti immobiliari [...] che, grazie all'inflazione di quel periodo, riuscì ad acquistare terreni per circa un milione di metri quadri e a ripagarseli nell'arco di un paio d'anni."* (Documento 10)

Accanto a ciò la passione per il settore si è sviluppata nei tre fratelli fin da quando erano piccoli poiché il padre, dopo aver studiato in un istituto professionale legato al settore delle costruzioni ha iniziato un'attività che è durata circa quarant'anni, fino al 1987, quando vendette l'azienda al fratello. L'idea di fondare la Vitali spa è nata *"nella seconda metà degli anni Ottanta, io [il presidente] lavoravo nel gruppo Fiat e mi ero fatto una discreta esperienza nel settore commerciale, al di fuori della famiglia. La decisione fu presa nel 1989 con i miei fratelli che erano già nel settore delle costruzioni. Comunque, direttamente o indirettamente, eravamo da anni coinvolti nelle scelte di mio padre"* (Intervista 2OFM a BergamoSette, 17.12.2010). Attualmente il padre (IHPF) è presidente onorario della società e non ricopre alcun incarico esecutivo, nonostante sia presente in azienda talvolta negli uffici della sede amministrativa, talvolta in qualche impianto produttivo.

L'inizio della escalation che oggi ha portato l'azienda ai numeri mostrati nella tabella 9 può essere fatta risalire al 1994 quando ci fu l'occasione di acquisire un'azienda storica locale che aveva un centinaio di dipendenti e si era distinta nel corso del tempo per significative attività immobiliari. L'attitudine al rischio è una caratteristica che contraddistingue tutti i proprietari familiari e ben evidente dal commento del Presidente *"Era più grande di noi, ma non ci lasciammo sfuggire l'opportunità. Devo dire che in quell'occasione per qualche notte non ho dormito..."* (Documento 10).

L'azienda inizia ad operare nel campo della costruzione di progetti pubblici e privati e sviluppa dal 1994 anche il business della produzione di conglomerati bituminosi e calcestruzzo. La sede originaria è stabilita vicino a Bergamo e vicino all'impianto di produzione che è stato considerato fino ad oggi il punto di riferimento dell'intera azienda.

⁸ Per la codifica di ogni membro coinvolto si consulti l'Appendice I.

Durante questi oltre venti anni, l'azienda ha mostrato fasi di continua crescita e consolidamento nonostante l'espansione dal punto di vista del capitale e del fatturato si sia avuta nel 2006 grazie allo sviluppo strategico in due business: Real Estate e Infrastrutture. La tipologia di attività da quel momento si è ulteriormente ampliata coinvolgendo grossi progetti di investimento immobiliare quali la realizzazione del nuovo headquarter (i.e. Innovation Campus di Milano), di immobili destinati alla logistica e a sedi commerciali di aziende multinazionali (tra le quali: Microsoft, Heineken, K-Flex, Db Schenker, Decathlon) localizzate lungo le principali direttrici italiane. Il Presidente (Intervista 2OFM 4) sottolinea come in ogni caso già dagli anni novanta del secolo scorso si facessero operazioni immobiliari residenziali e nei primi anni del 2000 sia stato realizzato prima un importante centro industriale (tra le aziende insediate compare la Carvico spa) e poi il centro logistico a Basiano commissionato da Decathlon Italia. In merito alle infrastrutture, l'azienda già da anni era dedicata a questa attività, realizzando opere stradali e ponti, ma sempre di importi e complessità non elevati. Negli ultimi anni, invece, la Vitali spa è impegnata nella realizzazione di tratti della Bre.be.mi, della Tangenziale Est Esterna di Milano, della Pedemontana e per l'Expo2015. Accanto quindi alla costruzione di opere non residenziali, tra i quali anche le infrastrutture, l'azienda si è distinta nel campo delle demolizioni, con interessanti progetti anche a livello internazionale, continuando al contempo ad investire anche nel business della produzione.

Attraverso il controllo dell'intera catena del valore delle costruzioni (Figura 6), dalla produzione al recupero dei materiali, dalla realizzazione del master planning alla progettazione, dalla demolizione alla costruzione, dalla gestione alla manutenzione, già nel 2010 l'azienda può attestarsi come general contractor⁹ raggiungendo posizioni di rilievo nei diversi business della costruzione. Gli svariati investimenti lungo tutta la catena del valore possono essere considerati uno dei punti di forza dell'azienda e un fattore critico di successo rispetto ai competitor, poiché tra le altre cose, tale integrazione consente di avere il pieno controllo dei tempi di realizzazione, il contenimento dei costi e vaste competenze interne (Documento 15).

⁹ Rispetto ai general contractor cui si faceva menzione nel paragrafo precedente e che coprono le posizioni di vertice della classifica riportata nel Documento 26, la Sis spa ha mostrato grande potere di investimento posizionandosi nella classifica e avanzando anche di posizioni nel corso dello studio longitudinale.



Figura 6 - Integrazione verticale e aree di business

Dal punto di vista strategico il 2010 così come il biennio successivo sono caratterizzati da una strategia di penetrazione nei principali business aziendali, in particolare quelli a maggiore incidenza di valore aggiunto e di prospettive di sviluppo. (Documenti 6, 12, 16) In tal modo le azioni sono intese a rafforzare il business del (i) real estate attorno alle costruzioni di headquarters, immobili industriali, commerciali e di uffici; (ii) il business delle infrastrutture con commesse che rafforzano le principali vie di comunicazione su tutto il territorio italiano (citate in apertura); (iii) così come il portafoglio demolizioni speciali per il quale la Vitali spa può vantare ampio know how.

Gli investimenti rivolti all'ampliamento della copertura della catena del valore in questi anni hanno fatto sì che oltre la sede menzionata siano state costruite o acquisite altre sedi di natura amministrativa e produttiva. Nel 1999 è iniziata la costruzione di quella che fino al 2004 era la sede legale e che oggi è comunque rimasta la sede principale delle attività amministrative e che raccorda la dislocazione geografica dei diversi addetti. Vicino alla sede amministrativa è stato costruito un altro impianto di produzione con caratteristiche simili a quelle dell'impianto già posseduto, ma che consente, vista la natura intrinseca dei materiali prodotti, di aumentare la copertura della fornitura di un'altra parte di territorio prima scoperta (raccordo tra tre province lombarde)¹⁰. La scelta di continuare nello sviluppo della produzione è confermata anche dall'acquisizione di una cava nel 2004 che opera vicino a grandi raccordi autostradali in modo da attenuare le limitazioni intrinseche al prodotto e dare maggiore visibilità all'azienda.

La recente idea di rafforzare la presenza nel mercato del real estate così come la strada verso la professionalizzazione¹¹ è stata confermata anche dallo spostamento della

¹⁰ La scelta di questa dislocazione, oltre a considerazioni prettamente economico-finanziarie, rispetta anche la volontà dell'azienda di iniziare il percorso di crescita, staccandosi dalla sede originaria prettamente a vocazione produttiva e legata al territorio d'origine.

¹¹ Riferimento al costruito trattato nella sezione teorica sui family business.

sede legale nel cuore di Milano, dove attualmente vengono gestiti i principali accordi con i clienti e viene mantenuto e ampliato il network di professionisti che ruotano attorno all'azienda.

La principale crescita di fatturato e forza lavoro si è registrata negli anni 2006 e 2007, in concomitanza con la commessa dell'Innovation Campus di Milano. La tabella 9 e il grafico 1 riassumono le principali informazioni dimensionali dell'azienda.

Anno	Fatturato €/000	Capitale Investito €/000	# Medio Dip.	% Crescita Fatturato	% Crescita Capitale Investito	% Crescita Media Dip.	Fatturato per Dip. €/000
2000	8.844	10.481	45	-	-	-	197
2001	15.432	16.835	64	74%	61%	42%	241
2002	19.410	9.670	79	26%	-43%	23%	246
2003	20.360	13.194	85	5%	36%	8%	240
2004	24.796	18.921	106	22%	43%	25%	234
2005	23.444	30.759	106	-5%	63%	0%	221
2006	31.881	36.986	105	36%	20%	-1%	304
2007	52.693	50.425	118	65%	36%	12%	447
2008	54.638	54.911	134	4%	9%	14%	408
2009	51.949	83.606	136	-5%	52%	1%	382
2010	57.477	93.756	153	11%	12%	13%	376
2011	53.250	101.992	138	-7%	9%	-10%	386
2012	62.000	105.000	140	16%	3%	1%	443

Tabella 9 - Dati dimensionali azienda

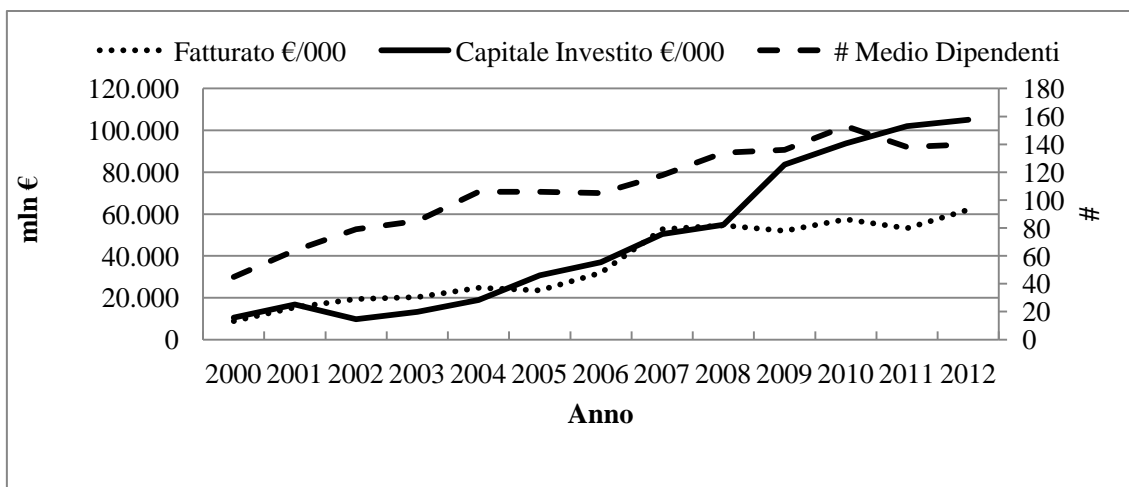


Grafico 1 - Dati dimensionali azienda

Il percorso di crescita e professionalizzazione aziendale è stato caratterizzato anche dall'introduzione di sistemi di gestione e controllo per il supporto decisionale. Infatti, le necessità interne connaturate alla crescita e lo sviluppo delle certificazioni di qualità (la prima acquisita nel 2008) hanno contribuito all'esplicitazione di meccanismi di controllo che vanno oltre quanto suggerito dalla stretta regolamentazione italiana sui controlli delle imprese che operano nel campo degli appalti pubblici.

Nel 2001 il presidente in accordo con gli altri proprietari ha promosso l'introduzione di un nuovo software gestionale in modo da creare una piattaforma condivisa di informazioni, utile ad uno sviluppo strutturato dell'azienda. Il direttore IT ricorda molto bene i giorni di transizione durante l'installazione e l'inizializzazione del nuovo software che comportava la cessazione dell'utilizzo dei vari software precedenti ciascuno disegnato per il monitoraggio di una particolare area: *“Eravamo in una situazione caotica, oltre all'importazione tecnica dei dati volevamo sviluppare al meglio le potenzialità del software che permetteva la gestione integrata della parte amministrativa e tecnica [...], ma dovevamo farlo e l'abbiamo fatto”* (Intervista 13NFAM 24). Un paio di anni dopo, in accordo con le strategie di sviluppo del business, il cda ha preso la decisione di sviluppare la parte del controllo dei dati in modo da avere delle informazioni che fossero di utilità alla presa di decisioni. A tal scopo si è deciso di affidare lo sviluppo di un sistema di gestione di contabilità analitica ad un nuovo dipendente che avrebbe ricoperto di lì a poco la posizione di controller.

Il cda all'inizio del 2010 era composto da cinque membri, i quattro fratelli (2OFM, 3OFM, 4OFM, 5FM-E) e un membro esterno della famiglia (6NFAM) che ricopre la posizione di responsabile amministrativo della società. La responsabilità formale viene condivisa da tutti i membri del cda (i.e. consiglieri delegati) che si avvalgono dell'esperienza e delle capacità di gestione del presidente (2OFM) e del vice presidente (3OFM) come direttori generali. I restanti membri della famiglia gestiscono l'uno (4OFM), il più giovane, la funzione di engineering e co-gestisce con il presidente la funzione di real estate; l'altro (5FM-E), più orientato all'attività di costruzione, è project manager nelle commesse principali e gestisce insieme al vice-presidente l'area delle costruzioni.

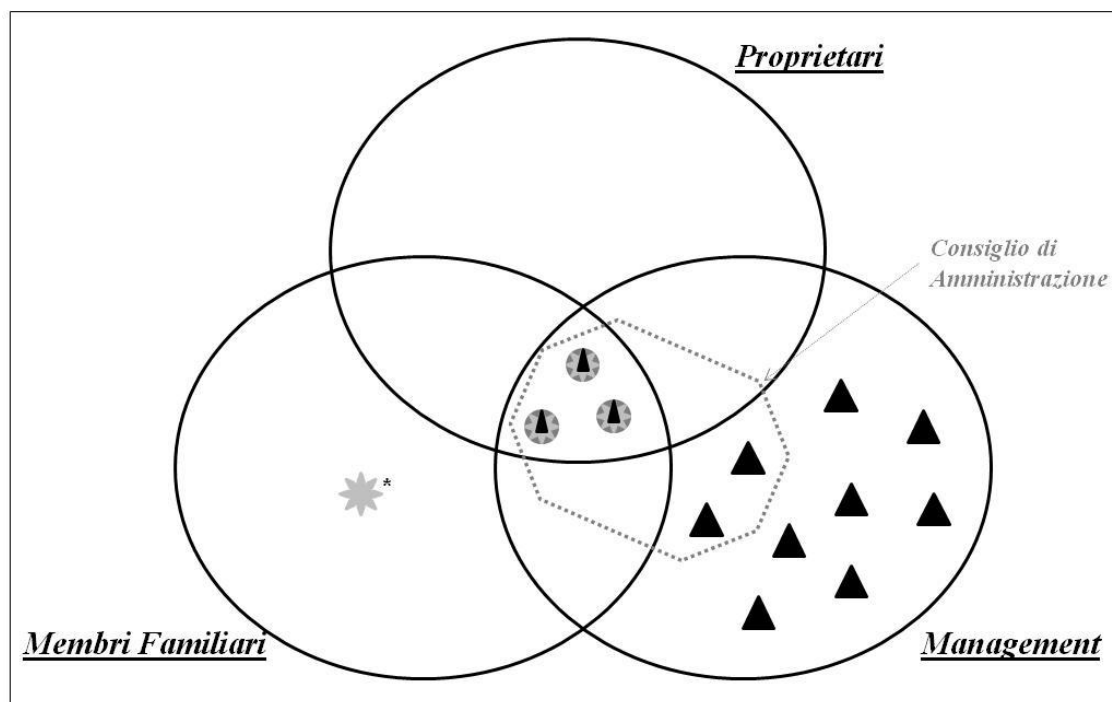
Il presidente oltre a gestire la funzione di real estate rappresenta le funzioni in staff (funzione finanziaria, amministrativa, commerciale e marketing) mentre il vice-

presidente la produzione e le commesse di costruzione (infrastrutture, demolizioni e costruzioni in generale). A differenza di altre aziende in Vitali spa i soci sono tutti coinvolti nella società partecipando attivamente alla gestione e ciò "*è uno dei nostri punti di forza*" (Intervista 2OFM 4). Tutti condividono quindi l'interesse a che l'azienda vada oltre il perseguimento dei risultati economico-finanziari per la sopravvivenza e per la crescita. "*I muri di casa mia finiscono dove finiscono anche quelli della mia azienda [...] è normale che non mi accontento di vedere che va bene, come in ogni famiglia si deve anche stare bene*" (Intervista 3OFM 7). "*Noi abbiamo molto di più che solo denaro [...] intendo dire spiritualmente, psicologicamente, intellettualmente e anche a livello emotivo*" (Intervista 2OFM 10). "*Il valore del mio lavoro lo vedo anche quando so che sto costruendo qualcosa per il mio paese e per il contesto in cui sono nato e cresciuto [...] credo che il rapporto con il territorio sia fondamentale e personalmente mi aiuta a sentirmi maggiormente parte della mia azienda e a dare il massimo*". (Intervista 4OFM 8)

Come accennato il padre ha cura che ci sia armonia tra tutti i figli in modo che riescano a portare avanti l'azienda insieme e non entra nel merito delle questioni preferendo non interferire nelle loro decisioni. "*Io ho già fatto quanto dovevo con la mia società. Se i miei figli mi chiedono dei consigli io sono qui, altrimenti preferisco che si gestiscano da soli [...] oramai sono grandi, non siamo più come all'inizio e poi se vedo la strada che hanno fatto, sono contento. Sono in gamba*" (Informal meeting 1HPF 9).

In merito ai manager, in aggiunta al responsabile amministrazione (6NFAM), sono presenti il responsabile commesse (7NFTM), il responsabile finanza strategica e business developer del Real Estate (8NFAM), il responsabile della tesoreria (9NFAE), il responsabile che sovrintende le gare e gli appalti pubblici (10NFAM), il responsabile del controllo di gestione (11NFAM), quello che si occupa di ambiente, qualità e sicurezza (12NFAM), il responsabile IT, marketing e comunicazione (13NFAM) ed infine quello che si occupa della gestione delle risorse umane (14NFAM-E).

La figura sottostante (Figura 7) riassume la proprietà e il management attraverso quello che in letteratura è conosciuto come Familiness chart.



(*) L'unico membro della famiglia che non rientra tra la proprietà e nel cda è il padre, il presidente onorario.

Figura 7 - Proprietà e management all'inizio del 2010 descritti attraverso il "Familierness' chart"

I membri non familiari siedono nel cda dal 2002, ancora prima che il fratello più giovane (4OFM) entrasse formalmente in azienda. A quel tempo accanto al presidente (2OFM), al vice-presidente (3OFM) e al fratello che si occupava di cantieristica (5FM-E) c'era un dipendente che si occupava sia di gare pubbliche sia di finanza. L'ingresso del fratello più giovane (4OFM) nel 2005 dopo gli studi in architettura e l'esperienza all'estero, così come del nuovo responsabile amministrazione (6NFAM), nel 2008, in sostituzione del precedente membro non familiare, ha mantenuto pressoché inalterati gli equilibri.

Altre strutture di governance meno istituzionalizzate si possono riscontrare negli incontri settimanali tra il responsabile amministrazione (6NFAM), il controller (11NFAM) e il responsabile tecnico (7NFTM) per fare il punto della situazione del fatturato e fatturabile delle commesse. Da qualche tempo, su indicazione del responsabile amministrativo, a queste riunioni partecipa anche il responsabile clienti (22NFAE), in modo da avere una panoramica più completa sulle situazioni più urgenti.

Il ricercatore è stato invitato più volte come osservatore durante gli incontri e tutti i partecipanti lo considerano un momento fondamentale per avere gli ultimi aggiornamenti. Nonostante ciò negli ultimi periodi, visto la crescente mole di lavoro e il fatto che il controller fosse prettamente impegnato nella commessa Real Estate iniziata nel 2007, gli incontri si sono mantenuti con una certa difficoltà, rallentando il ritmo e introducendo scambi di e-mail tra i diversi componenti per avere risposte precise. Le informazioni ricavate dagli incontri che meritano approfondimento vengono poi discusse con i due direttori generali in modo informale.

Tra i tecnici, insieme al responsabile (7NFTM) e al vice-presidente (3OFM) viene invece convocata una riunione a cadenza settimanale per verificare lo stato di avanzamento dei diversi cantieri, bilanciare la necessità di risorse e prendere delle decisioni che sbloccano situazioni di stallo o problemi contingenti. Normalmente questo momento di incontro è fissato il sabato mattina o in alcuni casi il lunedì sera ed è ritenuto da tutti un momento importante per capire come portare avanti il lavoro. Alla riunione non partecipa nessun dipendente o responsabile di quella che viene considerata la parte amministrativa, perché vengono discussi *"argomenti troppo di dettaglio che a loro non interessano"* (Intervista 36NFTE 33). *"E poi a loro interessa principalmente quanto riusciamo a fatturare al di là che continui a piovere o che non abbiamo sufficienti risorse perché sono impiegate in qualche lavoro più urgente"* (Intervista 7NFTM 16).

La recente trasformazione in media-grande impresa ha significato una crescita dei dipendenti non tanto in termini numerici ma soprattutto in termini di posizioni e competenza. Accanto ai percorsi di crescita interna dei dipendenti si sono rese necessarie nuove assunzioni di responsabili. Una delle caratteristiche più evidenti della Vitali spa è l'età media sia dei proprietari che dei dipendenti. I membri familiari hanno meno di 45 anni di età, mentre i responsabili hanno in media 36 anni. Questa peculiarità è ritenuta fondamentale da tutti i componenti del cda a garanzia di un forte impegno e di una flessibilità che contraddistingue l'azienda nella velocità di risposta al cliente. Nonostante l'influenza dei due principali azionisti (2OFM e 3OFM) nella gestione aziendale sia ancora forte, i percorsi di crescita introdotti stanno trovando riscontro nelle attività quotidiane con una maggiore autonomia dei responsabili stessi. *"Posso dire di essere cresciuto insieme a [vice-presidente 3OFM] [...], ma era bene evidente chi era il*

capo. Negli ultimi anni, forse sono riuscito a dimostrare di più il mio impegno e la dedizione alla [Vitali spa] e mi sembra che in qualche modo questo stia iniziando ad essere riconosciuto. Prima non potevo firmare nessuna contabilità clienti o ordinare nessun materiale ai fornitori senza aver chiesto a [vice-presidente 3OFM] e invece adesso le cose stanno cambiando. [...]" (Intervista 7NFTM 16).

Durante le interviste si sono raccolte anche informazioni circa il background scolastico ed esperienziale di ciascuno, in modo da consentire una lettura più profonda dell'azienda.

Per quanto riguarda il background dei membri familiari, il presidente (2OFM) e il vice-presidente (3OFM) hanno fondato l'azienda molto giovani. Prima di allora il presidente (2OFM) aveva lavorato come addetto commerciale in Fiat spa laureandosi in economia nei primi anni di insediamento dell'azienda. *"A me piacciono i numeri. E secondo una mia interpretazione, ma vedo che si sta diffondendo anche tra il grande pubblico visti i film e le serie televisive realizzate, il numero non è qualcosa di astratto, ma assume anche una forma e una dimensione. Insomma, non è freddo: ha anche un'anima. Basta pensare ai bilanci di un'azienda e a cosa "nascondono". Non so quante migliaia ne ho dovuti analizzare in questi anni: oggi mi basta dare uno sguardo veloce ai numeri di un bilancio per capire lo stato di salute di una società"* (Documento 10). Il vice-presidente (3OFM) al contrario, è sempre stato molto più legato alla vita di cantiere, infatti dopo aver conseguito il diploma di geometra ha lavorato nell'azienda del padre fino al 1989. Lo stesso percorso d'istruzione ed esperienza è riconducibile al fratello meno giovane (5FM-E) che prima di tale esperienza aveva lavorato anche nell'impresa del padre. Il fratello più giovane (4OFM), invece, dopo la laurea in architettura ed esperienze di stage e lavoro all'estero, è entrato in azienda un paio d'anni più tardi rispetto all'età dei fratelli al momento della costituzione.

Come introdotto in precedenza, il management condivide con la proprietà una bassa età anagrafica media e anche il fatto che i più sono cresciuti con l'azienda. Il responsabile dell'area tecnica (7NFTM) ha la seniority più lunga in azienda (13 anni) assieme al responsabile risorse umane (14NFAM-E) mentre il responsabile IT/marketing e comunicazione (13NFAM) ha iniziato a lavorare in azienda subito dopo aver finito gli studi.

In Vitali spa il responsabile dell'area tecnica (7NFTM) si occupa di seguire i vari tecnici nelle loro attività e funge da collettore e da collegamento con il vice-presidente (3OFM) che si occupa anche del business della produzione. Il responsabile dell'area tecnica (7NFTM) dopo essersi laureato in ingegneria ha iniziato a lavorare in azienda come capocantiere incominciando a seguire anche, dopo poco, la partecipazione alle gare d'appalto. Il responsabile IT/marketing e comunicazione (13NFAM) invece, si è occupato da subito della parte informatica nonostante fosse il referente amministrativo per le registrazioni fornitori. Le posizioni descritte finora mostrano una certa flessibilità nei ruoli connaturata al percorso di crescita aziendale che vede via via l'assunzione di responsabili nelle attività che richiedono una diretta gestione e supervisione.

A chi si occupava di finanza e di partecipazione alle gare d'appalto dall'inizio del 2000 e che era anche parte del cda sono succeduti due responsabili entrambi non familiari, rispettivamente il più giovane che ha iniziato, finito il diploma tecnico, a sviluppare l'area delle gare pubbliche (10NFAM) e il responsabile tesoreria (9NFAE) che aveva precedenti esperienze lavorative nella stessa posizione oltre ad aver lavorato per più tempo all'ufficio crediti di una delle maggiori banche italiane.

Le rimanenti posizioni di responsabilità sono occupate da persone laureate e che ritengono il percorso della formalizzazione del processo decisionale un passo importante e decisivo per l'azienda. Il responsabile ambiente, qualità e sicurezza è in azienda da 6 anni e dopo aver ottenuto la laurea in architettura (12NFAM) (con indirizzo pianificazione territoriale urbanistica ed ambientale) ha lavorato in due aziende nella stessa posizione. Con la sua gestione e organizzazione l'azienda ha ottenuto la prima certificazione nel 2008 indispensabile per poter partecipare a gare d'appalto di una certa entità e specificità. La consapevolezza circa il bisogno di accrescere il legame tra la strategia, il controllo e i sistemi di qualità è condivisa sia da lui che dal responsabile del controllo di gestione (11NFAM).

Quest'ultimo (11NFAM) è l'unico dipendente che è stato assunto in Vitali due volte. La prima fu nel 2003 quando fresco di laurea in ingegneria gli fu chiesto di implementare un sistema di contabilità analitica e allo stesso tempo di progettare e gestire alcune iniziative di eSourcing e eProcurement. Dopo un anno, ha accettato un'offerta di lavoro nell'ufficio qualità di un gruppo italiano per la durata di due anni. Nello stesso periodo la Vitali spa stava crescendo e lui tornò con la principale funzione

di sviluppare meglio il sistema di gestione dei costi e di iniziare a strutturare un sistema di controllo che potesse essere d'aiuto alle iniziative che mano a mano l'azienda stava portando avanti. L'esperienza maturata con la gestione di procedure e flussi di lavoro fu una buona base per continuare nell'impostazione del sistema di contabilità analitica la cui complessità nel frattempo era cresciuta. Nello stesso periodo però, l'azienda stava negoziando con un cliente importante (i.e. Microsoft) la costruzione del nuovo headquarter. Poco dopo l'assunzione del controller il presidente (2OFM) chiuse la negoziazione e insieme al vice-presidente (3OFM) ritennero opportuno costituire un gruppo di lavoro sulla commessa composto sia da personale interno, sia da personale esterno. L'attività di pianificazione e monitoraggio della commessa venne affidata ad uno studio specializzato con pluriennale esperienza in commesse simili, mentre come interfaccia interna si scelse il controller che ancora oggi è occupato in prevalenza nelle attività di progetto. *"E' stato strano perché appena ritornato in Vitali il presidente, con il quale sono rimasto in contatto durante il periodo lavorativo nell'altra azienda, il giorno prima mi ha detto: "devi lavorare giorno e notte e implementare un sistema di contabilità analitica che [misuri] finalmente i costi dei nostri business principali e tutti i nostri costi fissi" e il giorno dopo "abbiamo vinto la gara, non c'è tempo da perdere vai a [sito di costruzione della commessa]"*. (Intervista 11NFAM 22). Poiché tale realizzazione ha importi molto elevati e "poteva mettere a rischio l'azienda, era necessario un monitoraggio del budget in loco" (Intervista 2OFM 4).

A supporto delle attività di controllo è stato affiancato al controller un ragazzo neo diplomato (26NFAE) che, seguendo il controller durante i vari spostamenti nel cantiere, ha iniziato ad acquisire alcune logiche in merito alla strutturazione della contabilità analitica inserita nel software IT implementato nel 2001, in modo da supplire in parte alla difficoltà di rispettare la consegna di alcune analisi (della produzione e dei materiali) alla direzione. L'intermittenza nel fornire le informazioni necessarie alla gestione aziendale è stata in parte sostituita dalle analisi contabili fornite dal responsabile amministrativo (6NFAM) che ha iniziato a lavorare in azienda dal 2005. All'inizio del 2008 diventa membro del cda iniziando anche a consolidare la sua posizione con l'aiuto del suo staff. Prima del 2005 ha lavorato in due aziende con funzioni di responsabilità amministrativa in entrambe.

A metà 2009 il presidente (2OFM) ha ritenuto contingente l'assunzione di un dipendente al quale affidare la responsabilità finanziaria per le attività connaturate al real estate (8NFAM). Nonostante la sua giovane età aveva già maturato esperienze forti in quel campo lavorando in multinazionali quali la General Electric e la Pirelli¹². Il percorso strutturato è stato percepito da subito come una grande possibilità da parte della proprietà, nonostante abbia sollevato alcune perplessità iniziali rispetto all'interfaccia comune della maggioranza dei dipendenti, soprattutto dalla parte tecnica. *"A volte fatico a capire cosa mi chiede [...] dopo quando gli giro i dati che normalmente do per la fatturazione mensile o per altri conteggi, mi conferma che sono quelli che mi aveva chiesto. Io semplicemente gli passo quanto già ho, poi in alcuni casi non è possibile fare delle previsioni a lungo termine su come andrà il cantiere. Gli racconto come voglio che vada avanti con la costruzione cercando di fargli capire tutti [gli impedimenti] che abbiamo quotidianamente, poi se deve fare delle previsioni assurde è lui quello bravo con i numeri..."*. (Informal meeting 36NFTE 19)

Nonostante i responsabili attualmente non abbiano degli obiettivi dichiarati, svolgono comunque attività di supervisione dello staff gestito oltre a promuovere nuovi percorsi di sviluppo. L'analisi comparata tra le attività quotidiane descritte, le osservazioni e le job description mappate nel sistema qualità rispecchia la rapidità e il forte cambiamento degli ultimi anni. In questo senso l'azienda mostra *"un discontinuo ciclo di pratiche di formalizzazione"* che confermano anche il desiderio di *"[...] essere flessibili e creativi"* più volte sottolineato dal presidente (Intervista 2OFM 10 e Informal meeting 21, 22, 23). In tal senso tutti i dipendenti, non solo i responsabili si sentono in prima persona coinvolti nel risultato aziendale e soprattutto nella relazione con i clienti. Gli aspetti tratteggiati caratterizzano in modo forte la cultura aziendale, che nonostante inizi a risentire del percorso di formalizzazione e crescita intrapreso, fatica a moderare l'influenza di tali valori di fondo¹³.

Le posizioni appena descritte trovano solo parzialmente conferma nel disegno organizzativo diffuso in diversi documenti analizzati (Documenti 5, 6). Formalmente la struttura organizzativa (Figura 8) si presenta suddivisa in business unit nonostante ogni

¹² Il background del professional descritto sembra ricalcare la figura raccontata in letteratura.

¹³ Si rinvii a quanto scritto in letteratura sulla flessibilità e controllo anche in riferimento al competing values model proposto da Quinn e Kimberly (1984).

area benefici delle funzioni di staff che caratterizzano la maggior parte delle attività lungo il percorso di ogni commessa, ad eccezione di quelle commerciali¹⁴.

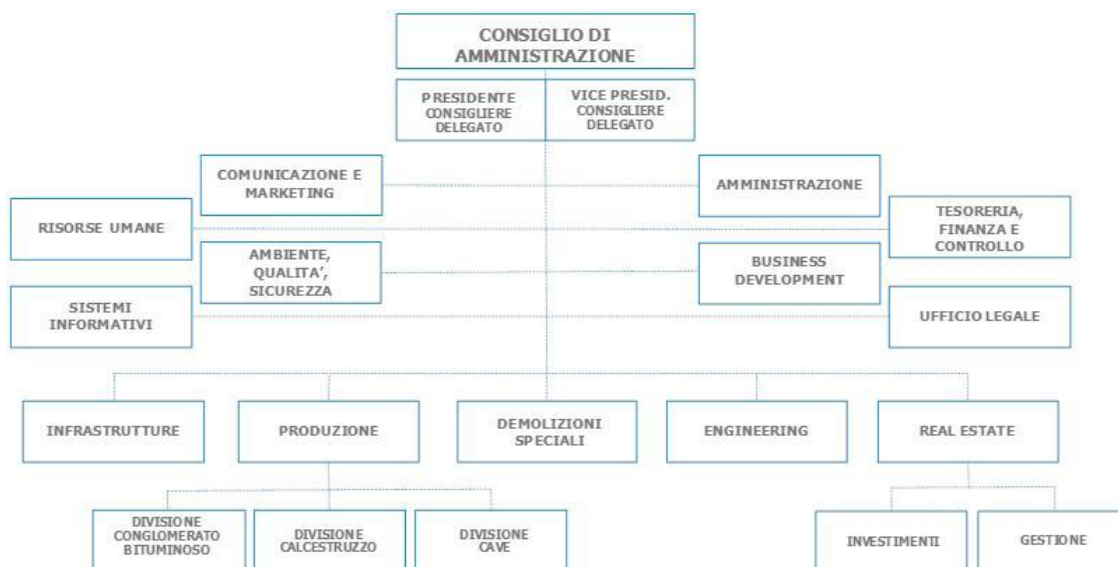


Figura 8 - Organigramma aziendale all'inizio del 2010

La struttura organizzativa fino al 2008 era molto più semplice, ma è stata modificata suddividendola in BU piuttosto che in uffici/aree, in modo da supportare e diffondere l'orientamento alla strategia di penetrazione in ciascun area d'affari che, tra le altre cose, fa registrare politiche e dinamiche molto differenziate, sia dal lato della domanda che da quello dell'offerta.

Nonostante ciò, come raccontano alcuni manager, si stanno notando dei cambiamenti già da qualche tempo, verso una maggiore apertura della proprietà a vagliare percorsi e azioni diverse da quelle che loro considerano maggiormente plausibili. In tal senso, come già accennato in precedenza, il responsabile amministrativo durante una delle prime interviste ha sottolineato come *"molte delle azioni intraprese da tutti noi le riportiamo solo quando abbiamo raggiunto il risultato, anche se nella maggior parte delle volte le raccontiamo quando hanno qualche aneddoto divertente oppure sono utili"* (Intervista 6NFAM 12), *"non abbiamo delle deleghe ufficiali di spesa o di potere, ma se presentiamo, anche velocemente, un'iniziativa che consideriamo seria, loro lo sanno che abbiamo già verificato che stia in piedi e che non avremo ricadute negative e è difficile che non ce la accordino"* (Intervista 7NFTM 16).

¹⁴ I flussi delle commesse descritti nel paragrafo 3.4.2 evidenziano quanto qui accennato.

La volontà di diffondere anche attraverso la formalità del disegno organizzativo la necessità di cambiamento attesta la volontà di ripensare anche ai normali domini di conoscenza dei quattro imprenditori alla guida dell'azienda. Nonostante infatti ciascuno di essi gestisca le funzioni affini alle proprie competenze, talvolta sentono la necessità che ci sia qualcuno che ha conoscenze molto più specifiche dell'area di analisi "*[...]o quantomeno che visto che è la sua principale attività, abbia bene in mente cosa si deve fare*" (Intervista 4OFM 8). Il riconoscimento dell'utilità di conoscenze più strutturate che in passato per la gestione di alcuni clienti da parte della proprietà è stato osservato in qualche occasione di discussione informale quasi esclusivamente dal presidente (2OFM) e dal fratello che si occupa della gestione di alcune commesse (5FM-E) (Informal meeting 6, 18, 28).

La connotazione della struttura organizzativa per aree d'affari è uno dei primi tentativi di strutturare l'azienda dopo la forte crescita iniziata qualche anno prima. Le posizioni assunte dal presidente (2OFM) e dal vice presidente (3OFM) erano chiare, a livello informale ma, già nel 2008, si avverte la necessità di esplicitarle attraverso la costruzione di organigrammi. L'acquisizione di manager esterni e la crescita dei dipendenti interni verso posizioni manageriali ha comportato la modifica della struttura organizzativa dal 2009.

I continui cambiamenti della struttura organizzativa possono dare motivo di credere che la comunicazione di tale struttura possa essere effettivamente un mezzo di gestione del business e di indirizzo del comportamento dei dipendenti. Pare quasi si voglia bilanciare il rapporto informale instaurato negli anni con intervalli di formalità ritenuti necessari come sviluppo professionale (Informal meetings discussione tra 2OFM e 13NFAM 11). Al momento, infatti, la presenza della maggioranza dei dipendenti con un'anzianità di servizio considerevole connaturata con la loro età anagrafica e con l'età dell'azienda stessa, facilita i frequenti scambi di opinione in più direzioni, che non rispettano sempre la formalità delle posizioni ricoperte. In numerose osservazioni il ricercatore annota che il più giovane addetto parla direttamente con il vice-presidente (3OFM) per risolvere dei problemi in cantiere, piuttosto che in altre situazioni dove i tecnici vanno a discutere con il vice-presidente (3OFM) avendo prima condiviso la questione con il responsabile tecnico (7NFTM) (Informal meeting 12, 13, 24, 25, 33, 35).

Come descritto in precedenza, all'inizio del 2010 il Consiglio di Amministrazione era composto quasi esclusivamente da family owners, ad eccezione del responsabile amministrativo (6NFAM). I proprietari erano soliti discutere di strategie e di possibili sviluppi molto informalmente al di fuori di occasioni formali come gli incontri del cda. Dall'entrata nel 2008 nel cda del responsabile amministrazione, però, le strategie discusse anche informalmente vengono riportate in ogni riunione del cda, che si ritrova mediamente ogni due mesi. Durante le sessioni i manager/proprietari familiari riportano quanto discusso al di fuori e sentono eventuali osservazioni del manager non familiare. Rispetto ai primi mesi in cui il nuovo responsabile era nel cda, già nel 2010 veniva lasciato spazio alle sue osservazioni e perplessità, perché ritenute significative nell'impostazione di una strategia e di azioni che fossero realmente perseguibili.

Fino all'arrivo del nuovo responsabile finanza strategica (8NFAM) inoltre, il responsabile amministrativo (6NFAM) curava quasi in autonomia i rapporti con una società di consulenza esterna per la redazione del business plan. Le informazioni aziendali inserite in tale documento erano il risultato di incontri tra i consulenti esterni e il responsabile amministrazione e in taluni casi anche direttamente con la proprietà. La comunicazione interna di tale documento era a stretto giro, ossia oltre ai componenti del cda, veniva diffuso al responsabile controllo di gestione (11NFAM), al responsabile IT, marketing e comunicazione (13NFAM) e quando subentrati, ai nuovi responsabili di tesoreria (9NFAM) e di finanza strategica (8NFAM).

Le riunioni settimanali di commessa cui si accennava più sopra, sono particolarmente concentrate sui ricavi e sulle entrate, non rendendo espliciti i costi e i flussi finanziari negativi. Tali grandezze sono solitamente controllate ad un livello più aggregato, nonostante la sensibilità al controllo si stia facendo avanti, come riscontrato nell'intervista al responsabile amministrativo (Intervista 6NFAM 12) "*In alcune di quelle riunioni [il responsabile commesse] chiede al controller se non è possibile abbassare la percentuale di ricarico dei costi di struttura su alcune commesse o avere qualche dettaglio in più, perché in alcuni casi con i prezzi di mercato di questo periodo non siamo competitivi*".

Nonostante alcune difficoltà il sistema di contabilità analitica è comunque funzionante anche se rispecchia la struttura organizzativa di qualche anno fa, dove le necessità di controllo erano a livello dei seguenti centri di profitto: (i) commesse di

costruzione (con distinzione tra pubbliche/private e tipologie principali) e (ii) produzione e dei seguenti centri di costo: (i) sedi e (ii) spese generali. Oltre a ciò vengono monitorate grandezze quali il fatturato e la quantità di materiali prodotta per ogni sito produttivo, il costo pieno di produzione, il fatturato per agente e i costi di trasferimento delle risorse (i.e. dipendenti operativi, macchinari e materiali di produzione propria) tra i vari centri di profitto (Interviste: 6NFAM 5, 12 e 11NFAM 22).

L'impostazione dei centri di costo è considerata molto utile dal controller (11NFAM) perché dà evidenza delle relazioni tra le commesse e le aree produttive, nonostante ciò richieda un monitoraggio costante che, visti gli impegni del responsabile negli ultimi due-tre anni, ha una cadenza meno frequente.

A livello di commessa, invece, i tecnici iniziano ad analizzare la commessa solo nel momento in cui viene acquisita e la firma del contratto è già avvenuta. Le analisi presentate in caso di partecipazione ad una gara pubblica o in caso di contrattazione con un committente privato, non vengono prese in considerazione perché ritenute inutili in questa fase, dove *"l'analisi deve essere approfondita e basata sui costi reali non su logiche che non ci interessano"* (Intervista 27NFATE 26)¹⁵. Per la quasi totalità delle commesse la pianificazione viene realizzata da un tecnico (27NFATE) al quale recentemente è stato affiancato un altro tecnico a supporto dell'attività (28NFATE). L'impostazione della pianificazione avviene extra piattaforma IT poiché *"ogni commessa ha la sua e richiede delle specifiche che excel riesce meglio a gestire e inoltre mi consente di impostare dei passaggi che per esperienza so essere corretti, in modo da rispondere alle richieste che sono sempre 'per ieri'"* (Intervista 27NFATE 26).

Ciò consente oltre ad avere un'idea iniziale della contabilità fatturabile al cliente, di vedere *"quanto i commerciali hanno scontato e quanto dobbiamo recuperare"* (Intervista 27NFATE 26). Inoltre il tecnico in questione prepara anche una sorta di lista con i materiali da ordinare che invia all'addetto approvvigionamenti (23NFAE) in modo che quest'ultimo riesca a gestirli più velocemente. Tutto ciò avviene tramite prospetti in

¹⁵ Tuttavia, succede che il presidente o anche l'ufficio gare e appalti, in sede di contrattazione, richieda delle stime direttamente all'addetto che si occupa di pianificazione (27NFATE). In quel caso l'addetto riprende le stime che aveva in precedenza sviluppato e le analizza ulteriormente. Nel momento in cui è avvenuta l'introduzione di un addetto gare appalti (18NFTE) che nella precedente realtà organizzativa si occupava di stimare gli importi da presentare per l'asta, i contatti con l'addetto tecnico della pianificazione sono diventati molto meno frequenti, mentre viene mantenuto il supporto diretto al presidente.

excel con una suddivisione abbozzata dell'orizzonte temporale nel quale le attività andranno realizzate. Il coordinamento e il monitoraggio dello stato di avanzamento del cantiere viene fatto direttamente dal tecnico in questione con i capocantieri, ogni qual volta questi ultimi rientrano in sede.

Le grandezze monitorate sono essenzialmente riconducibili al fatturato confrontato, ad ogni stato di avanzamento lavori, con quanto accordato nel contratto iniziale stipulato con il contraente. I costi (solitamente unitari) inizialmente verificati con i costi interni (derivati dai prezzi di trasferimento per le risorse interne, da una stima dei costi degli acquisti e da una percentuale di costi della struttura) *"di solito li controllo quando decidiamo di sub-appaltare l'attività e mi serve per verificare i prezzi dei vari fornitori"* (Intervista 27NFATE 26).

L'ammontare totale delle risorse utilizzate viene comunque registrato a consuntivo nel software menzionato in precedenza, nonostante i report vengano gestiti separatamente (extra piattaforma). L'analisi degli scostamenti viene effettuata comparando il fatturato specificato nel singolo contratto con quanto realizzato e per alcune commesse vengono evidenziati in sommatoria gli scostamenti di prezzo e di quantità. Ciascun progetto è gestito seguendo le proprie particolari caratteristiche e solitamente la comparazione tra i progetti non viene fatta perché considerata poco utile dai tecnici, vista l'alta specificità. Accanto all'addetto tecnico che si occupa della pianificazione e della gestione delle commesse (27NFATE) (tale addetto ha la più alta anzianità di servizio in tale posizione) è stato affiancato recentemente, come accennato, un altro addetto che si occupa della pianificazione e delle attività amministrative riguardanti le commesse minori¹⁶. Quest'ultimo addetto (28NFATE) fa comunque riferimento al precedente (27NFATE) per situazioni dubbie che richiedono approfondimenti. In merito alle commesse di demolizione, le attività amministrative e tecniche vengono espletate da una figura tecnica altamente specializzata per questa tipologia di progetti (35NFATE). Infine le attività amministrative delle commesse (gestione e non pianificazione) vengono talvolta gestite direttamente dai tecnici capocantieri, senza aiuti da altro personale tecnico-amministrativo che lavora in sede¹⁷.

¹⁶ Sono definite minori in generale le commesse che sono inferiori a € 50.000 di fatturato. Talvolta vengono definite minori anche commesse il cui ammontare è superiore a detto importo o viceversa vengono attentamente monitorate e non definite minori, commesse con fatturato inferiore a € 50.000.

¹⁷ Tutti i tecnici sono riuniti in un medesimo open space nella sede amministrativa.

A supporto dei capocantieri è stato introdotto un ingegnere (29NFATE) che si occupa anch'esso della contabilità di commessa e gestisce solitamente le commesse di maggiore complessità. Per la gestione della commessa di real estate cui si accennava, è stato introdotto per lo più personale esterno, anche se le attività cantieristiche venivano gestite da un giovane ingegnere capocantiere in coordinamento con il proprietario project manager (5FM-E) e il vice presidente (3OFM).

Il responsabile tecnico (7NFTM) è coinvolto continuamente nelle specificità di ogni commessa supportando continuamente i tecnici e ha poco tempo per occuparsi dell'andamento generale delle commesse e di avere una visione più "lungimirante e strategica". Il project manager familiare (5FM-E) si occupa fino a quel momento principalmente della realizzazione dell'Innovation Campus di Milano per cui le uniche possibilità di discussione strategico-gestionale si riducono ai margini di incontri tecnico-operativi tra il responsabile commesse (7NFTM) e il vice-presidente (3OFM) (Intervista 7NFTM 16).

La percezione dell'unicità di ciascuna commessa sfuma nelle discussioni con il responsabile finanza che viste anche le precedenti esperienze nella gestione di progetti di real estate, osserva come i risultati "*siano comunque riassumibili in poche ma chiare righe, quelle che servono in fase di pianificazione e di costante controllo per governare l'intero ciclo della commessa*" (Intervista 8NFAM 6).

Sebbene a livello informatico vi sia la possibilità di integrare i dati tecnici con quelli amministrativi, dall'introduzione del software in azienda si sono in alternanza manifestate resistenze: (i) dall'ipotesi di rallentamento del lavoro per la comprensione delle modalità di inserimento in un unico database, (ii) all'analiticità dei dettagli richiesti per l'analisi, (iii) alla diversità dei rapporti di controllo richiesti dai committenti. Dalle interviste emerge abbastanza chiaramente come il sistema inserito nel 2001 sia percepito poco friendly dagli utilizzatori, soprattutto tecnici, perché "*ti obbliga all'inserimento di dati che molte volte è molto difficile fornire*" (Intervista 28NFATE 41). La funzione in staff che lo utilizza per la maggiore è l'amministrazione, anche per forte volontà del responsabile (6NFAM) e del presidente (2OFM). Mentre l'ufficio approvvigionamenti utilizza solamente alcune funzionalità del software (i.e. inserimento buono d'ordine) e il controller (11NFAM) monitora la contabilità analitica, le altre aree utilizzano file creati autonomamente o derivanti da precedenti membri nella stessa

posizione piuttosto che da precedenti esperienze lavorative per l'espletamento delle loro attività¹⁸.

"*Magari se avessimo dato dei bonus a fine anno per l'utilizzo del programma, visto quanto c'è costato, forse sarebbe stato utilizzato di più e meglio [...] anche se non ne sono sicuro*" (Informal meeting 2OFM 1). In azienda non sono presenti dei sistemi di remunerazione formalizzati basati sugli obiettivi, se non per alcune figure quali ad esempio gli agenti di vendita dell'area della produzione e alcuni responsabili.

Di consuetudine ai tecnici e ai dipendenti che lavorano in cantiere vengono riconosciuti degli avanzamenti di remunerazione fissa nel momento in cui loro stessi lo richiedono e quando comunque il responsabile risorse umane (14NFAM-E) e il vicepresidente (3OFM) notano un legame di fiducia e forte volontà nel comportamento quotidiano di ognuno di loro. "*La dedizione al lavoro è uno dei principi che vengono più remunerati qui*" (Intervista 34NFTE 29). Alcune osservazioni del presidente (2OFM) e del fratello più giovane (4OFM) rilevano però una difficoltà crescente di tale meccanismo alla luce della moltitudine e complessità gestionale delle commesse. Per i manager invece, ogni situazione è gestita a sé nonostante per qualcuno, già in fase di stipulazione del contratto, sono stati previsti degli step di avanzamento del percorso di crescita.

In merito invece ai valori diffusi all'interno dell'organizzazione, l'analisi dei documenti riporta spesso valori quali la "soddisfazione dei clienti", la "qualità della vita della propria forza lavoro" e "l'integrità etica, sociale ed ambientale". Questi valori sono riportati anche all'interno della mission aziendale che specifica ulteriormente la soddisfazione del cliente in quanto "deriva dalla capacità di comprendere e anticipare le esigenze, fornendo un servizio che non solo soddisfa le sue esigenze esplicite, ma anche, e soprattutto, quella che soddisfa le sue esigenze latenti e supera le sue aspettative attraverso una reazione immediata ai cambiamenti delle circostanze" (Documenti 6, 12, 16).

¹⁸ Per non creare fraintendimenti, anche nel prosieguo della trattazione, nel 2001 è stato implementato un software gestionale che prevede due parti: la parte amministrativa e la parte tecnica. Queste due parti hanno interfacce talvolta dissimili ma integrate, nonostante l'integrazione sia un requisito non automatico poiché richiede l'intero governo dei cicli attivi e passivi. Al momento in Sis entrambe le parti del software vengono utilizzate, anche se in maggioranza la parte amministrativa, lasciando alla parte tecnica solo la raccolta delle risorse impiegate per ogni commessa.

Questi valori probabilmente più che comunicati ai dipendenti sono il risultato di quanto si può percepire dai comportamenti dei dipendenti stessi. Inoltre molte osservazioni annotate dal ricercatore danno spazio a comportamenti di ampia fiducia tra i vari dipendenti anche a livelli diversi ma principalmente tra i colleghi che si è soliti vedere seduti accanto. L'interazione tra i colleghi che stanno "al piano superiore" (i.e. open space che accoglie gli addetti/responsabile amministrativi/o¹⁹ e alcuni addetti/responsabili delle funzioni di staff, l'ufficio del presidente e del project manager familiare) o a "quello inferiore" (i.e. open space che raccoglie i tecnici e uffici del responsabile commesse, del vice presidente, del fratello più giovane, della qualità e sicurezza e degli approvvigionamenti che condividono alcune postazioni con gli addetti fornitori) non è così frequente e ciò si osserva anche nelle pause caffè e durante il pranzo.

Il riferimento ai diversi piani è relativo alla descrizione della sede amministrativa che attualmente raccoglie il maggior numero di dipendenti. Nei documenti quali il business plan o altri che descrivono l'azienda ai vari stakeholder (Documenti 2, 3, 5, 6, 12), l'immagine esterna di quella che era fino a pochi anni fa la sede legale è stata sostituita dalla nuova sede nel cuore della città capoluogo regionale. Sul sito aziendale invece, nella sezione "storia" il responsabile IT/marketing e comunicazione (13NFAM) ha comunque preferito lasciarla. Gli addetti real estate sono nel 2010 ancora di numero contenuto e trovano spazio in un ufficio insieme al proprietario più giovane (4OFM)²⁰. Questi ultimi in ogni caso "*hanno costantemente la porta chiusa e sembra che vivano da un'altra parte*" (Informal meeting 27NFATE 10).

3.3 L'Emerging Problem (inizio anno 2010)

La percezione del presidente (2OFM) del bisogno di (i) avere sistemi decisionali e di controllo più formali, (ii) accanto ad una conoscenza di natura aziendale e manageriale

¹⁹ Il responsabile amministrativo racconta come, nonostante gli sia stato chiesto di occupare un ufficio, preferisca "*non isolarsi dai suoi collaboratori*" (Intervista 6NFAM 12).

²⁰ Intendendo sviluppare tale business, all'inizio del 2011 il cda ritenne di spostare tutta la sezione real estate nella sede legale, liberando le postazioni nella sede amministrativa che però anche attualmente sono rimaste vuote (all'infuori della scrivania del proprietario più giovane (4OFM) che talvolta viene occupata dallo stesso).

diffusa, è apparsa ancora più evidente nel momento in cui l'azienda ha iniziato a voler penetrare i business del real estate e delle infrastrutture e a gestire le prime commesse di grande rilievo. Tale situazione ha coinciso anche con l'entrata dell'azienda nelle prime 100 aziende italiane di costruzioni in termini di fatturato e capitale investito²¹.

Come descritto in precedenza, la possibilità di lavorare con committenti e partner dei business del real estate e delle infrastrutture necessita di competenze tecniche e finanziarie di gestione dei progetti adeguate, oltre che particolare dimestichezza con i meccanismi di tali mercati. L'aggressività dei competitor inoltre richiede una capacità di adeguamento alle nuove regole pressoché immediato, lasciando poco spazio agli incomers.

Allo stesso tempo, lo scenario macroeconomico si tinge di crescente criticità e se da un lato fa resistenza al forte sviluppo avuto negli ultimi anni dalla Vitali, dall'altro spinge ulteriormente verso la considerazione di logiche di presa delle decisioni più attente ed oggettive. In questo contesto la condivisione di responsabilità nelle decisioni e nelle analisi di mercato appare fondamentale per dare forza all'espansione, nonostante la paura della perdita del controllo in una situazione che richiede un monitoraggio costante sia forte. *"Sono sicuro siano evidenti anche ai nostri dipendenti i passi che stiamo facendo. Loro stanno correndo tutti i giorni con noi e sono consapevoli che altre aziende in questo momento hanno dei forti problemi di liquidità e stabilità. Questo li rende ancora più cocciuti nel loro lavoro e questa loro volontà andrebbe premiata fino in fondo, lasciandoli fare [...]"* (Intervista 2OFM 10)

"So che mio fratello probabilmente non è d'accordo con quanto dico ora ma bisogna stare attenti a non perdere di vista i nostri risultati. La possibilità di discutere con [il responsabile commesse 7NFTM] e con gli altri tecnici dell'andamento delle commesse rispetto a quanto avevamo in mente, lo facciamo già nei nostri incontri settimanali, [...] il fatto di lasciare più spazio a loro per le decisioni con questo mercato è davvero problematico, anche se forse è l'unica via percorribile" (Intervista 3OFM 13).

Quanto appare chiaro, anche da battute fuori intervista (Informal meeting 1, 3, 6, 12) è che la crisi attuale sta forzando la necessità di cambiamento già in divenire

²¹ Tali percezioni non fanno che confermare un trend di crescita già delineato nella mente del presidente, forte sostenitore dell'introduzione del sistema IT del 2001, così come dell'impostazione della contabilità analitica e della gestione dei centri di profitto mediante prezzi di trasferimento. Molte volte lo stesso imprenditore controlla direttamente i numeri dei centri di profitto dal software senza attendere le analisi del controller o altre informazioni.

nell'azienda in esame, accrescendo la necessità di rendicontazione costante sulla base di una previsione più accurata di quanto si percepisce venga fatto all'inizio del 2010. Ciò consente oltre al monitoraggio dei flussi finanziari, anche di essere pro-attivi nei confronti dei committenti, soprattutto quelli che hanno più potere contrattuale, nonché di far crescere all'interno dell'azienda uno spirito comune di collaborazione e condivisione che rafforzi la comunicazione tra la parte amministrativa e la parte tecnica²². *"In azienda ci sono due anime, una più amministrativa e l'altra più tecnica come è normale che sia in questo tipo di aziende almeno in Italia. La sfida che vorrei che vincessimo è che finalmente queste due parti iniziassero a lavorare insieme in modo da rendere i processi più snelli e anche più veloci"* (Intervista 4OFM 8). *"L'altro giorno sono uscito dall'ascensore e ho incrociato il responsabile delle gare d'appalto furioso [...]. Avevamo appena vinto una gara importante e mi è parso strano vederlo così. Gli ho offerto un caffè e mi ha detto che ha saputo solo poco prima che alcuni dati necessari alla presentazione della gara erano già stati analizzati alcuni giorni prima da [27NFATE], mentre lui e gli altri hanno fatto una quantità immane di straordinari per produrli. Mi sono arrabbiato pure io [...] queste cose non devono più succedere"* (Intervista 2OFM 10).

La velocità nell'espansione ha comportato un appesantimento del carico di lavoro per tutti e un contatto molto più stretto con il cliente e con il network necessario per portare a termine la commessa. Ciò ha accelerato anche il ritmo di lavoro di tutto il personale, garantendo uno scambio di informazioni solo nel momento in cui sono richieste da qualche stakeholder esterno e perdendo di vista le potenzialità che un processo integrato di raccolta delle informazioni può offrire a tutti. Inoltre ciò può anche far sembrare più raggiungibili certi risultati che a volte sembrano impossibili se perseguiti da soli e senza un approccio più strutturato. *"Prima dell'affidamento di responsabilità attraverso la delega al raggiungimento degli obiettivi, vorrei che si iniziasse davvero a lavorare in team e che anche il livello di competenze cresca, proprio anche sul modo di gestire le attività. Per esempio [...] non voglio più vedere salvati sul server 1000 prospetti in excel con la contabilità mensile delle commesse e quando entro nel software di contabilità analitica i dati non vogliono dire niente. Ecco...io non ho mai capito ad*

²² Durante le prime interviste, anche con il responsabile amministrazione, queste due "parti" dell'azienda sono state più volte richiamate e date per normali, per questo motivo il ricercatore è andato più a fondo per capire effettivamente cosa intendessero.

esempio perché non viene utilizzato quel software che ci era costato...". (Intervista 2OFM 10)

La necessità di una maggiore attenzione al controllo della commessa è ritenuta fondamentale in questa tipologia di aziende dove è la commessa stessa che traina tutti i processi. Viene richiesto in tal senso uno sforzo formativo di crescita al personale tecnico che possa avvicinarsi alla figura del project manager, in modo che riesca a gestire in modo consapevole e condiviso ogni stato avanzamento lavori. *"Tutto parte da lì, se non riesci ad avere i dettagli per quanto soggetti a revisione, di come andrà non solo il flusso economico di ogni commessa, ma soprattutto quello finanziario, non riusciremo mai ad avere dei dati utili a correggere la rotta quando serve, piuttosto che a confermare quanto stiamo facendo. [...] ovviamente di conseguenza, non potremo mai avere dei budget di spesa nostri"* (Intervista 6NFAM 12).

All'inizio del periodo di osservazione, il vice presidente (3OFM) così come il fratello (5FM-E) sono ancora fortemente impegnati nella gestione tecnica della commessa relativa alla costruzione dell'headquarter di Microsoft. Da alcune osservazioni durante incontri informali, il primo (3OFM) nonostante riconoscesse l'importanza di discutere in alcune occasioni con i suoi tecnici le decisioni da prendere, riteneva difficile la messa a punto di un sistema che raccogliesse le informazioni a preventivo e a consuntivo dettagliate di ogni commessa (Informal meeting 4, 16). *"Io vedo se un cantiere va avanti e se in un altro stiamo perdendo. Non è che ho bisogno di vedere tanti numeri"* (Informal meeting 4, 16). Il secondo (5FM-E) più abituato ad approcci soft con gli altri tecnici dell'azienda, pensa ci siano, tra i suoi, dipendenti in gamba: *"sono giovani, ma hanno tanta voglia di fare e le cose le sanno"* (Informal meeting 4), anche se al contempo ammette che la commessa che stanno gestendo tante volte è impossibile anche per loro (i.e. i due fratelli) che hanno esperienza sul campo.

Il responsabile commesse (7NFTM) invece, sta vivendo in quel periodo un forte incremento di lavoro dovuto all'aumento di progetti e al fatto che il vice presidente (3OFM) è in prevalenza impegnato nella realizzazione dell'headquarter citato. *"Ho talmente tanti progetti da seguire che non me li ricordo nemmeno tutti. I miei tecnici mi aggiornano, ma ogni tanto mi perdo in tutti i dettagli tecnici che mi chiedono e che non sanno come risolvere"* (Intervista 7NFTM 16). Gli aspetti tecnici e la loro risoluzione, sono in quel momento problemi nettamente superiori ai riflessi della crisi e

all'importanza del monitoraggio del cash flow. Per lui tale bilanciamento "*anche se importante è affare della contabilità, perché già avere l'incombenza della gestione economica, per come tutti siamo impegnati, è già buona cosa*" (Intervista 7NFTM 16).

Come descritto in chiusura del paragrafo precedente, la recente crescita aziendale ha comportato un forte impegno di tutti verso la realizzazione della qualità per il cliente, in accordo con l'orientamento di fondo ben radicato in tutti gli imprenditori familiari. Ciò a scapito di un'integrazione e collaborazione tra le molteplici anime aziendali che seguono per lo più la specializzazione degli studi, vista anche la giovane età e l'orientamento di quello che è il loro ultimo riporto gerarchico.

Nei mesi iniziali al periodo di osservazione, il ricercatore alterna le interviste e le analisi dei documenti con ricerche teoriche che potessero ritenere il campo d'indagine un effettivo terreno di sviluppo teorico. Il principale filone analizzato è quello del controllo di gestione con iniezioni di letteratura di management, come testimonia la review presente nel capitolo 1. In particolare le valenze tangibili e intangibili dei sistemi di controllo di gestione, unite al costrutto della professionalizzazione, sembrano offrire spunti per ulteriori approfondimenti e riflessioni concettuali, oltre a giustificare e spiegare la volontà di introdurre un sistema di budgeting a livello (i) strategico e (ii) operativo di (i) commessa e (ii) aziendale che monitorasse le dimensioni economiche e finanziarie.

Nel prossimo paragrafo si intende dare conto degli step di costruzione, test ed implementazione dei due sistemi introdotti e di come tale valenza tangibile, trovi radici profonde nelle valenze intangibili del controllo che se da una parte modellano tale sistema, dall'altra vengono esse stesse influenzate.

3.4 Il processo di sviluppo del sistema di controllo di gestione a livello di commessa e a livello aziendale

L'introduzione all'azienda caso di studio, ai sistemi e alla cultura del controllo ripercorsa nei paragrafi precedenti, si sostanzia in momenti di incontro e di analisi che coprono gran parte del primo anno di osservazione. Tuttavia, già da Ottobre 2010 si ravvisano le prime attività di design del sistema di pianificazione e controllo a livello di

commessa (oggetto del paragrafo 3.4.1) che unite al percorso di test si spingono fino a Settembre 2011. La necessità di rivedere le logiche di costruzione dello strumento operante a livello di commessa ha comportato un ulteriore step di design, test e implementazione, descritti nel paragrafo 3.4.2, le cui attività cessano a inizio 2012. L'importanza della costruzione di una pianificazione strategica che operasse a livello aziendale si sostanzia a metà anno 2011, quando alcuni percorsi già sperimentati con il sistema a livello di commessa vengono ripensati per strutturare un percorso organizzativo-operativo che potesse funzionare (paragrafo 3.4.3). L'implementazione del sistema operante a livello aziendale, inoltre, ha permesso alcuni spazi di osservazione, da parte del ricercatore, dei sistemi di controllo in uso, fino a Settembre 2012: mese di conclusione dello studio (paragrafo 3.4.4). La tabella 10 intende fornire un riepilogo di quanto descritto.

PAR.	ACTIONS	Timeline	2010												2011												2012									
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
3.2	1 AS IS picture																																			
3.3	2 Emerging problem (theoretical and practical)	P	P/T		T	T	T/P		T																											
3.4.1	3 Design-Test Strategic Planning 1 at Project level																																			
3.4.2	4 Design-Test Strategic Planning 2 at Project level																																			
	5 Implementation Strategic Planning 2 at project level																																			
3.4.3	6 Design-Test Strategic Planning at Organisational level																																			
	7 Implementation Strategic Planning at Organisational level																																			
3.4.4	8 Use of Strategic Planning at Project and Organisational level																																			
3.4.2-4	Percorso di Integrazione																																			

Tabella 10 - Overview osservazione empirica

3.4.1 Design e test dello strategic planning 1 a livello di commessa

La percezione della ridondanza e frammentarietà delle attività svolte dai vari membri, avuta dal ricercatore durante le interviste, è stata oggetto di discussione con il responsabile finanza strategica (8NFAM), il responsabile amministrazione (6NFAM), il responsabile IT/marketing e comunicazione (13NFAM). Durante la riunione è emerso come il responsabile IT fosse un po' sorpreso di come i tecnici non utilizzassero affatto il software introdotto nel 2001 per le loro analisi e per la gestione delle commesse. "So

che l'unione tra il software operativo [software della parte tecnica] e quello amministrativo non l'abbiamo implementata, ci dava troppi problemi, però pensavo che almeno la loro parte la utilizzassero. Ma come e dove programmano la gestione della commessa?" (Formal meeting 1).

Il responsabile amministrativo (6NFAM) non sembra sorpreso perché partecipando alle riunioni settimanali con il responsabile tecnico (7NFTM) e con il controller (11NFAM) è a conoscenza di cosa viene controllato e della moltitudine di fogli excel realizzati dai tecnici addetti alla pianificazione (27NFATE e 28NFATE), e dagli altri tecnici-amministrativi (29NFATE e 35NFATE), costruiti all'apertura di ogni commessa a seconda delle specificità di quest'ultima. A consuntivo sia i tecnici, sia gli impiegati dell'ufficio fornitori (20NFAE e 21NFAE), però, inseriscono regolarmente nel software tecnico e in quello amministrativo, rispettivamente, le informazioni in merito all'utilizzo dei materiali, dei mezzi e delle risorse interne, così come gli acquisti dettagliati per ciascuna commessa. Il responsabile finanza strategica (8NFAM) invece, da pochi mesi in azienda, si rese conto di come le analisi che venivano fatte in fase commerciale (predisposizione gare pubbliche/private e offerte private/immobiliari/materiali) non venissero prese in nessun modo in considerazione per la gestione della commessa e di come non venisse esplicitato un margine di commessa che comprendesse tutte le attività svolte per ogni progetto. E aggiunse *"niente di strano, è solo che adesso capisco meglio quanto mi era stato detto con "far parlare i tecnici con gli amministrativi" anche se bisogna fare abbastanza in fretta perché servono informazioni più dettagliate per gestire le commesse e soprattutto supportare le iniziative strategiche dell'azienda"* (Formal meeting 1).

Le considerazioni conclusive vengono anche condivise informalmente dal responsabile finanza strategica (8NFAM) e dal responsabile amministrativo (6NFAM) con il presidente (2OFM). Quest'ultimo avendo riposto grande fiducia nelle capacità e nell'esperienza del responsabile finanza strategica (8NFAM) preferisce stare ai margini del processo di sviluppo ed eventualmente intervenire per indirizzare o accelerare alcuni meccanismi (Informal meeting 23, 24). Inoltre il coordinamento stretto con il responsabile amministrazione (6NFAM), da più tempo in azienda, gli garantisce la

possibilità di iniziare a fidarsi dei propri collaboratori e provare a "*lasciarli fare*" (Informal meeting 24)²³.

Gli incontri tra il ricercatore e il responsabile finanza strategica (8NFAM) si intensificano a partire dal mese di Ottobre del 2010, quando lo stesso viene incaricato dal presidente (2OFM) di coordinare le attività del progetto. Sulla base di alcune riflessioni di logica connaturate alla tipologia aziendale e soprattutto sull'evidenza del processo nel quale era coinvolto nella multinazionale dove lavorava in precedenza, si inizia a lavorare sulla strutturazione di un sistema di pianificazione e controllo a livello di commessa, in modo da arrivare in un secondo momento allo sviluppo dell'intero ciclo di pianificazione a livello aziendale.

L'agenda predisposta presuppone un pieno coinvolgimento del ricercatore nella raccolta dei contributi che a vario livello gli altri responsabili e alcuni addetti possono fornire per la predisposizione del processo. In linea con ciò il responsabile amministrazione (6NFAM) suggerisce di verificare come il software gestionale in uso possa rispondere a tale disegno e viene coinvolto il responsabile IT (13NFAM) nella verifica. Durante gli incontri si realizza come il software a disposizione non possa sostenere una pianificazione di commessa di facile impostazione o che non si basi esclusivamente sulla Work Breakdown Structure (WBS) (Informal meeting 33, 34, 35).

Inoltre poiché le pratiche in uso dei tecnici convogliano verso un sistema più flessibile anche per questioni di tempo da dedicare²⁴ è più facile che gli stessi, in questo clima frenetico, accettino l'utilizzo di uno strumento più vicino a quanto loro abitualmente predispongono. Lo stesso responsabile finanza strategica (8NFAM) conclude come fosse "*meglio predisporre uno strumento il più possibile friendly per gli utilizzatori, che serva anche a diffondere un'idea di cambiamento [...]*" (Informal meeting 35). In questa fase non viene considerata l'idea di avvalersi di supporti esterni (altri professional) in quanto il presidente (2OFM) ritiene che in questo momento ci siano tutte le competenze e le esperienze per costruire un sistema coerente con le volontà degli utilizzatori e gli obiettivi del management (soprattutto familiare).

²³ Il clima instaurato tra il presidente e i suoi collaboratori (responsabili funzioni staff) sembra rispondere alle sollecitazioni del percorso di professionalizzazione stimolati dalla letteratura analizzata.

²⁴ Nonostante il forte aumento dimensionale, l'azienda in termini di addetti non cresce in modo proporzionato. Ciò nella volontà di non ricreare le strutture complesse della maggior parte degli storici general contractor italiani, ma di provare ad impostare una logica a managerialità diffusa propria dei competitivi gruppi europei ed internazionali.

Procedendo con l'agenda il ricercatore fissa degli incontri direttamente con alcuni addetti real estate (15NFAE-M, 16NFAM, 19NFAE), il controller (11NFAM), un paio di tecnici amministrativi (27NFATE e 29NFATE), un tecnico amministrativo specializzato in demolizioni (35NFATE) e il responsabile produzione non familiare (17NFTM) in modo da capire in dettaglio come poter strutturare il prospetto di analisi (i) economica e (ii) finanziaria.

Alcuni suggerimenti vengono dal controller (11NFAM) che sebbene sia costantemente impegnato nella gestione tecnico-amministrativa della commessa di real estate, fornisce i prospetti di pianificazione predisposti dalla società esterna con la quale è in rapporto costante. Lo stesso solleva la perplessità di predisporre un'unica griglia che contenga le specifiche atte alla gestione di ogni tipologia di commessa che l'azienda, anche in via prospettica, ritenga voler acquisire ed amministrare. In realtà ciò, oltre ad avere evidenti implicazioni pratiche²⁵, è ritenuto dal responsabile finanza strategica (e anche dal ricercatore) un modo per accrescere la condivisione di tali documenti tra i tecnici visto anche che molti addetti lavorano in contemporanea su commesse appartenenti ad aree strategiche diverse. In un successivo incontro tra il ricercatore e il responsabile finanza strategica (8NFAM), infatti, si è cercata una mediazione tra il documento fornito dal controller e il prospetto utilizzato dal responsabile quando lavorava nella multinazionale di real estate. Ciò al fine di predisporre una prima bozza che necessitasse degli approfondimenti previsti durante i successivi incontri con i tecnici e con gli addetti di real estate.

I successivi incontri infatti, vengono indirizzati a perfezionare meglio i prospetti coinvolgendo direttamente gli interlocutori nelle revisioni e nei rapidi test di verifica. Questi incontri avvengono direttamente con il ricercatore²⁶ che al termine è solito avere una discussione sui principali contenuti con il responsabile finanza strategica (8NFAM) e talvolta anche con il responsabile amministrazione (6NFAM). Tali conversazioni sono anche un modo per condividere gli avanzamenti sulla percezione dei membri in merito

²⁵ L'implicazione pratica sarebbe diventata palese nel momento in cui si fosse dovuto predisporre la pianificazione aziendale, quando cioè, i documenti di tutte le commesse dovevano essere integrati e gestiti a livello di portafoglio commesse e aziendale.

²⁶ Il responsabile programmazione e controllo (11NFAM) nel periodo in considerazione è stato coinvolto nella gestione della commessa Innovation Campus di Milano, poiché oltre ad affidare la gestione a personale in outsourcing serviva qualcuno che gestisse l'interfaccia interna. Ciò ha significato che molti degli incontri fossero solo con il ricercatore in forma di discussioni durante il pranzo e momenti di calma nella gestione dei flussi del cantiere.

al nuovo processo che si intende introdurre. Uno degli aspetti che è emerso maggiormente è il diverso linguaggio tra gli addetti real estate (15NFAE-M, 16NFAM, 19NFAE), gli addetti gare e appalto (18NFTE e 10NFAM) e i tecnici-amministrativi di commessa (27NFATE, 29NFATE e 35NFATE) o il responsabile della produzione (17NFTM). Una delle disquisizioni principali è nata ad esempio attorno al significato di prezzo e costo utilizzato nei diversi contesti e oggetto di difficoltà di profonda comprensione viste anche le implicazioni con i prezzi di trasferimento interni (Informal meeting 11, 18, 25, 26, 31).

Accanto al linguaggio, il ricercatore annota come sembra che i vari operatori vadano ad un ritmo diverso e siano inseriti in realtà diverse, nonostante appartengano alla stessa organizzazione (Informal meeting 10, 14). Inoltre durante i primi incontri, appare evidente come i tecnici necessitino di informazioni molto più di dettaglio rispetto a quanto immaginato inizialmente e come il sistema fatica a ricalcare la prima bozza strutturata ad un livello di dettaglio molto meno rigoroso (Informal meeting 31, 38, 40, 42).

Ciò ha portato ad un appesantimento nella gestione del file, nonostante alcune esemplificazioni fatte con i tecnici-amministrativi (soprattutto con l'addetto alla pianificazione tecnica) rendano evidenza di numeri meno approssimativi rispetto alle versioni precedenti. In un incontro informale tra il responsabile finanza strategica (8NFAM), il responsabile amministrazione (6NFAM) e il ricercatore dopo aver analizzato le informazioni di input e di output del sistema e quindi il collegamento con il processo di budgeting da predisporre (a livello organizzativo), si è deciso di testare il sistema con una commessa, relativamente modesta in termini di valori ma che comprende una varietà di casistiche e di fasi di lavorazione utili alla verifica.

In questo primo test viene coinvolto il ricercatore che unitamente al tecnico di pianificazione (27NFATE), implicato direttamente nella gestione della commessa, provano ad allineare i due file (i.e. quello attualmente in uso e il sistema predisposto da testare) e a confrontarli in termini di informazioni richieste-informazioni restituite. La laboriosità dei dati di input restituisce delle indicazioni che lo stesso membro (27NFATE) giudica interessanti anche se riconosce che riguardino principalmente gli amministrativi (i.e. gli addetti fornitori, approvvigionamenti e fatturazione). *"Faccio fatica a compilare un prospetto sulla pianificazione e gestione della commessa che non*

ho predisposto io, però dà una restituzione ordinata dei risultati e forse così riuscirei meglio a confrontarli con il report mensile che scarico a consuntivo da [software tecnico][...] e poi forse se lo giro anche agli amministrativi non devo specificare i dettagli degli importi da fatturare e le varie richieste di [20NFAE] e [23NFAE]" (Informal meeting 27NFATE 42).

In alcuni periodi di osservazione effettuati dal ricercatore lavorando nell'open space che riunisce la maggioranza dei tecnici (chiamato anche ufficio tecnico) si registra come il nuovo programma inizi ad incuriosire anche quei tecnici che non sono stati coinvolti nella costruzione, soprattutto grazie al fatto che il tecnico di pianificazione [27NFATE], godendo di una certa credibilità, inizia a "far girare la voce" della nuova ipotesi di lavoro (Informal meeting 45, 46, 50, 53). Nonostante ciò il tecnico stesso continua a predisporre le sue analisi e le sue contabilità con quanto da lui predisposto in precedenza, chiedendo al ricercatore, di tanto in tanto, notizie sull'andamento del confronto tra il consuntivo e il preventivo economico.

Al contempo, negli stessi ambienti, capita che venga chiesto al ricercatore il suo ruolo in azienda e come le informazioni che rientrano in quel prospetto siano utili alla direzione (i.e. la maggioranza dei tecnici identifica la direzione principalmente con il presidente (2OFM), il vice presidente (3OFM) e il responsabile amministrativo (6NFAM)) (Informal meeting 46, 47). Via via che aumenta la confidenza con il ricercatore però, si inizia a discutere di prezzi/costi ed entrate/uscite, anche in riferimento agli scenari di crisi che nonostante non sembrino interessare l'azienda, sono conosciuti (Informal meeting 48).

A febbraio 2011 il presidente (2OFM) vuole capire lo stato di avanzamento del progetto e il responsabile finanza strategica decide di convocare una riunione per presentare il programma costruito. Alla riunione sono presenti il presidente (2OFM), il responsabile finanza strategica (8NFAM) e il responsabile amministrazione (6NFAM). Durante la stessa però, il presidente (2OFM) vuole sentire direttamente il parere del tecnico che si occupa di pianificazione (27NFATE) e di un altro tecnico-amministrativo (29NFATE) che ha partecipato alla costruzione del prospetto conciliatorio delle fasi di costruzione della commessa, in merito all'efficacia dello strumento per la gestione quotidiana della commessa.

Al termine della riunione, il responsabile amministrazione (6NFAM) solleva l'esigenza di testare ancora lo strumento per verificarne l'efficacia²⁷ e soprattutto la stabilità della piattaforma per l'inserimento dei dati. Il presidente (2OFM) coglie l'opportunità di suggerire una commessa che è appena iniziata e che ha la complessità giusta per verificare che tutti gli accorgimenti e i valori in sede di pianificazione sono stati considerati con il processo di pianificazione tradizionale²⁸. Il responsabile finanza strategica (8NFAM) propone di iniziare con una commessa non ancora acquisita in modo da poter seguire il processo di gestione dall'inizio, ma la percezione da parte del presidente (2OFM) della poca assonanza dei valori comunicati di quella commessa, contemplante un grande progetto infrastrutturale (i.e. Bre.be.mi) in linea con le recenti volontà strategiche, è prevalsa e si è deciso quindi di andare in quella direzione.

Nonostante il tecnico coinvolto nella programmazione e gestione amministrativa della commessa è lo stesso che ha partecipato alla costruzione e al perfezionamento delle fasi di lavoro, il responsabile finanza strategica (8NFAM) ritiene fondamentale comunicare al responsabile commesse (7NFTM) quanto pensato. Inizialmente l'idea di aggiungere altro lavoro al tecnico (29NFATE) che sta già cercando di destreggiarsi tra le frequenti e particolari richieste del committente, non viene accettata di buon occhio dal responsabile (7NFTM) che al contempo è impegnato fortemente nel supporto diretto²⁹. Per questo motivo cerca di posticipare l'inizio del test in attesa di una commessa che, d'accordo con il responsabile finanza strategica (8NFAM), possa testare a pieno il sistema di pianificazione fin dall'inizio, non inserendosi in un processo già avviato. La possibilità che ciò avvenga è stata negata da una contrattazione in corso che non ha avuto esito positivo, per cui il ricercatore si è offerto di supportare l'intero percorso di test in modo da riscontrare in tempi ragionevoli se la strada percorsa possa effettivamente procedere con l'estensione del progetto a tutte le commesse.

²⁷ Come discusso in quell'occasione, con il test 1 si è cercato di fare una serie di stime forse troppo approssimative, in merito ai flussi finanziari, poiché ciò comporta un impegno troppo forte dell'addetto fornitori per la stima delle uscite.

²⁸ La commessa in questione era di complessità molto più elevata della precedente e soprattutto è un progetto nuovo per l'azienda.

²⁹ "[...] ma i costi e le entrate/uscite come facciamo a prevederli?! è sempre un terno al lotto...vuoi per il patto di stabilità, vuoi perché il durc è in ritardo e dobbiamo aspettare a fatturare e quindi si ritarderà anche l'incasso. [...] beh è anche vero però che sui costi...il materiale che compriamo possiamo sapere quando lo paghiamo ai fornitori, ma sul nostro? per esempio per i materiali dovremmo risalire alle ricette dei prodotti, vedere i componenti...no, impossibile!" (Informal meeting 37).

Circa a metà del test 2, una volta che i dati di partenza della commessa sono stati consolidati, il responsabile amministrativo (6NFAM) e il responsabile finanza strategica pensano di condividere in ogni caso il sistema disegnato con gli altri responsabili e i membri che principalmente sarebbero interessati dal progetto, in modo da (i) raccogliere le loro osservazioni in merito e (ii) iniziare a prepararli al cambiamento. In occasione dell'incontro, il ricercatore e il responsabile finanza strategica (8NFAM) predispongono una presentazione del lavoro fatto, in modo da riassumere i principali contenuti e discutere i punti ritenuti più critici. Le figure sottostanti (Figura 9, 10, 11) intendono offrire una overview del software in modo da facilitare la lettura degli assunti di base, delle implicazioni e degli aspetti critici evidenziati successivamente.

OBIETTIVO: supporto alla gestione della commessa con informazioni di natura economica, finanziaria ed operativa (timing mensile/trimestrale/annuale)



LOGICHE:

DETTAGLI:

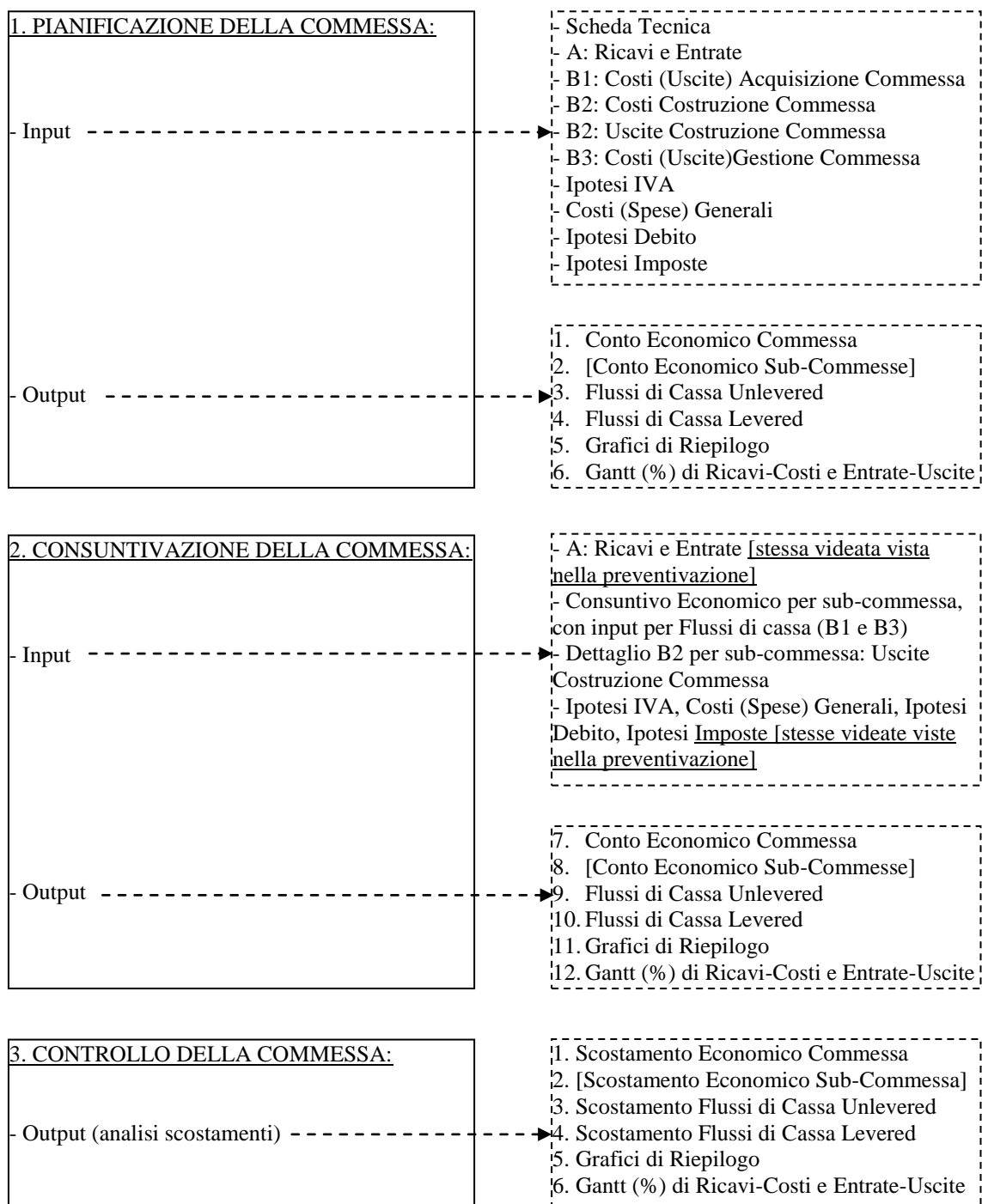


Figura 9 - Overview logiche sistema di pianificazione e controllo di commessa 1

PIANIFICAZIONE ECONOMICA (Euro)
XXXXXXXXXX

	2010		2011		2011		2011		2011	
	M11	M12	M1	M2	M3	M4	M5	M6	M6	M6
	nov-10	dic-10	gen-11	feb-11	mar-11	apr-11	mag-11	giu-11		
A	RICAVI									
A1	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
A2	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
B	COSTI OPERATIVI									
B1	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
B2	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
B3	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
	MARGINE INDUSTRIALE									
C	COSTI GENERALI									
	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
	EBITDA									
D	AMMORTAMENTI									
	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
	EBT									
E	ONERI FINANZIARI									
	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
	EBT									
F	IMPOSTE									
	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
	UTILE									
	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX

Ogni riga in bianco, presuppone livelli di dettaglio

Figura 10 - Overview Output economico di commessa

CASH FLOW UNLEVERED (Euro)
XXXXXXXXXX

	2010		2010		2010		2010		2010		2010	
	M1	M2	M3	M4	M5	M6	M7	M8	M9	M9	M9	
	gen-10	feb-10	mar-10	apr-10	mag-10	giu-10	lug-10	ago-10	set-10			
A	ENTRATE											
A1	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
A2	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
B	USCITE PER COSTI OPERATIVI											
B1	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
B2	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
B3	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
	ENTRATE - USCITE											
C	COSTI GENERALI											
	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
	CASH FLOW OPERATIVO											
	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX
	Flusso IVA											
	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX
	UNLEVERED CASH FLOW											
	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX
	IRR Unlevered Pre Imposte											
	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX
	Flusso IVA											
	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX
	IRR Unlevered Pre Imposte-Post IVA											
	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX	XXXXX
	NPV											
	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX

Ogni riga in bianco, presuppone livelli di dettaglio

Figura 11 - Overview Output finanziario di commessa

All'incontro parteciparono su invito diretto del responsabile finanza strategica (8NFAM), il responsabile amministrazione (6NFAM), il responsabile commesse (7NFAM), il controller (11NFAM), il responsabile tesoreria (9NFAM), il responsabile gare e appalti (10NFAM), l'addetto contabilità fornitori (20NFAE) e il responsabile clienti (22NFAE).

Le principali osservazioni vengono dal responsabile amministrazione (6NFAM) e dall'addetto contabilità fornitori (20NFAE), oltre al responsabile finanza strategica (8NFAM) e al ricercatore (impegnato nella presentazione). Le osservazioni riguardano principalmente l'onerosità delle informazioni richieste e l'avvertenza di possibile creazione di un doppio binario rispetto ai dati economici a consuntivo inseriti nel software gestionale. In particolare l'addetto fornitori (20NFAE) sottolinea come "in questi giorni che con [il ricercatore] abbiamo cercato di compilare i prospetti per la [nome commessa test 2] è andata bene perché c'era [lui] che li inseriva e che valutava con me le approssimazioni e come fare a reperire alcuni dati. [...] io sono abituata a

inserire le fatture in [nome software gestionale] e questi aspetti non è che li abbia mai analizzati. Poi ho chiesto anche qualche volta aiuto a [nome controller] per cercare di vedere come far quadrare alcuni dati per il discorso spese generali e farne una stima a preventivo. E' che non essendo già completamente allineati con l'inserimento del consuntivo, il dover verificare anche il preventivo...è impossibile" (Formal meeting 2).

Tale osservazione permestte di approfondire anche le modalità di gestione della tesoreria a livello aziendale ed è emerso come il programma di finanza ordinaria integrato con il software gestionale non è stato più mantenuto negli ultimi mesi poiché il responsabile tesoreria (9NFAM) utilizza un prospetto in excel da lui costruito e funzionale alle sue attività quotidiane. L'atteggiamento un po' di chiusura al cambiamento del responsabile tesoreria (9NFAM) è evidente a diversi componenti del gruppo che ne hanno discusso una volta terminata la riunione (Informal meeting 46).

Il responsabile commesse (7NFTM) che fino a quel momento è stato coinvolto solo marginalmente in alcune discussioni tra il ricercatore e i tecnici-amministrativi (29NFATE soprattutto e 27NFATE, 30NFATE) solleva la difficoltà della pianificazione in generale. *"Sono consapevole che adesso noi stiamo rincorrendo la commessa [riferimento alla commessa oggetto del test 2] e che questo progetto sia fondamentale, ma come facciamo a fare ciò che ci chiede il cliente e poi a ricalcolare le informazioni utili per questo strumento e per la nostra contabilità interna (in senso ampio), se non riusciamo nemmeno a fare la prima di cosa?"* (Formal meeting 2). In realtà al di là dell'atteggiamento di resistenza da parte del responsabile (7NFTM) le sollecitazioni nascondono perplessità reali sull'utilizzo in modo continuativo di una griglia standard che consenta il controllo interno e le analisi comparative tra commesse, ma non evidenzi in taluni casi (o per lo meno nel caso della commessa sottoposta al test 2) l'oggetto di controllo dello stato di avanzamento.

La percezione della difficoltà ad approcciare e ad utilizzare il sistema da parte dei tecnici-amministrativi inoltre, si è resa ancora più evidente con l'avanzare del test 2. Infatti lo stesso tecnico che gestisce la commessa (29NFATE) (al quale nel frattempo è stato affiancato un altro tecnico in supporto 32NFTE), nonostante il forte impegno dimostrato nelle occasioni di incontro con il ricercatore fatica a reperire in autonomia le informazioni di input, oltre al fatto di dover contemporaneamente adempiere alle richieste della commessa e del committente. In occasione di un incontro informale il

responsabile commesse (7NFTM) solleva al ricercatore le perplessità del vice presidente (3OFM) sul fatto di continuare il test (Informal meeting 7NFTM 48).

Infine il responsabile IT (13NFAM) poco prima della decisione di sospendere il test e di provare a cambiare disegno d'implementazione, discute con il responsabile amministrazione (6NFAM), il controller (11NFAM), il responsabile finanza strategica (8NFAM) e il ricercatore sulla possibilità di implementare il sistema su altri supporti informatici, in modo da garantirne la stabilità e tentare delle connessioni con il software in uso (Informal meeting 53, 54, 55). Queste riflessioni vengono vagliate insieme anche al responsabile finanza strategica (8NFAM) che sottolinea come nel corso dei vari mesi se ne sia accennato, ma si intende privilegiare l'utilizzo di un sistema (i.e. excel) che non richieda costi di accesso e ulteriore formazione ai tecnici³⁰.

In alcuni incontri informali (non documentati) tra il responsabile IT (13NFAM), il presidente (2OFM) e altri dipendenti/responsabili viene presa la decisione di provare a percorrere la strada di integrazione con il software aziendale, anche se ciò comporta un profondo intervento sulla cultura organizzativa, molto più di quanto lo richieda, almeno formalmente, il sistema di budgeting costruito (i.e. versione 1).

3.4.2 Design, test e implementazione dello strategic planning 2 a livello di commessa

Nonostante il test 2 si protrae fino a Settembre, rilevando i dati mensili a consuntivo e indirizzando in parte i lavori della commessa, già dal mese di Giugno si stanno organizzando degli incontri con un professional esterno (i.e. consulente/accademico amico del presidente) sulla tematica del cambiamento e in particolare della collaborazione intra-organizzativa. Vi sono stati numerosi incontri tra il presidente (2OFM), il fratello più giovane (4OFM) e il professional esterno a tal proposito (non documentati dal ricercatore, in quanto solo avuto notizia) (Informal meeting 54, 55).

Le discussioni vengono estese anche agli altri componenti del cda che nel frattempo ha leggermente cambiato composizione. Dalla fine del 2010 infatti, il fratello meno giovane (5FM-E) ha riscattato le quote investite nell'impresa ed è uscito dall'organo di

³⁰ Altre soluzioni quali access, o sistemi di programmazione open source sono stati oggetto di discussione in varie occasioni tra il responsabile finanza strategica (8NFAM), il presidente (2OFM), il ricercatore e il responsabile amministrazione (6NFAM), ma abbandonate per la motivazione riportata nel testo.

governo, lasciando che (i) i suoi fratelli reintegrassero le quote (mantenendo le stesse proporzioni) e che (ii) entrasse come membro del cda il responsabile commesse (7NFTM). Dal punto di vista degli equilibri di "competenza", l'ingresso del responsabile commesse consente il mantenimento del punto di vista tecnico a supporto del vice presidente, mentre il responsabile amministrazione (6NFAM) consente l'integrazione di una visione più obiettiva e basata sulle informazioni economico-finanziarie, che rappresentano la "passione" del presidente (2OFM). Il fratello più giovane (4OFM), invece, con un background di architettura può inserirsi negli interstizi delle due visioni proponendo talvolta situazioni di mediazione. E' quest'ultimo che sosterrà fin dal principio e in modo cerimonioso, il progetto di orientamento alla collaborazione³¹.

Nei mesi tra Giugno e Luglio 2011 vengono creati i gruppi di lavoro in modo che si possano realizzare alcune attività messe in agenda e che prevedono un intervento a più livelli. Le attività riguardano sia momenti di lavoro in autonomia dei componenti del gruppo, sia momenti di necessario coordinamento intra-gruppo e inter-gruppo, prima ad esempio degli incontri formali, dove nella maggior parte dei casi partecipa anche la proprietà³². I componenti dei vari gruppi vengono scelti dapprima su indicazione del fratello più giovane (4OFM), poi talvolta modificati successivamente a confronti dello stesso con i componenti/referenti dei vari gruppi. Il ricercatore, sebbene in un primo momento non coinvolto, viene integrato nel gruppo insieme al controller (11NFAM), su esplicita richiesta di quest'ultimo, nonostante la sua partecipazione sia intermittente³³.

Una delle attività che il professional esterno avvia, ad Ottobre 2011, è la realizzazione in modo strutturato del flusso delle commesse dalla fase di acquisizione alla fase di realizzazione. Tale step era stato svolto implicitamente dal ricercatore con il supporto del responsabile finanza strategica (8NFAM) e il responsabile amministrativo

³¹ Da un punto di vista invece di equilibrio tra familiari e non familiari nel cda, il rapporto si modifica da 4/1 a 3/2, a testimonianza della forte volontà di lasciare spazi decisionali anche al personale non familiare che dimostri capacità adeguate.

³² Il vice presidente (3OFM) partecipa agli incontri solamente quando sono coinvolti anche i "suoi" tecnici, in alternativa, nonostante non abbia dato manifestazione di resistenza all'iniziativa, preferisce mantenere un atteggiamento passivo. Via via che il progetto va avanti, però il vice presidente si informa personalmente delle attività che vengono svolte e come i tecnici stanno reagendo. Il responsabile commesse (7NFTM) riporta, in occasioni di incontri informali con il ricercatore, come le conversazioni su questa tematica, a latere di confronti operativi e talvolta anche di contenuto strategico, siano in crescita.

³³ Il ricercatore, impegnato contestualmente nel disegno del nuovo sistema di pianificazione e controllo sia a livello di commessa che aziendale, partecipa per lo più come osservatore alle riunioni di gruppo in modo da rilevare e annotare le dinamiche di sviluppo del processo di cambiamento.

(6NFAM) durante le interviste nella fase AS IS e in quelle di strutturazione della griglia comune ad ogni progetto di ogni area strategica. In ogni caso, la formalizzazione del flusso di lavoro consente, in questi termini, di iniziare a riflettere sulle reali implicazioni delle risorse coinvolte nel processo, così come sull'analisi approfondita delle fasi ridondanti o poco gestite, che richiedono un intervento.

Questa attività è stata oggetto di discussione in tre incontri tra il presidente (2OFM), il fratello più giovane (4OFM), il responsabile amministrazione (6NFAM), il responsabile commesse (7NFTM) e il responsabile finanza strategica (8NFAM). Durante questi incontri si sono rese utili le idee raccolte da ogni referente di gruppo in merito alle ipotesi di flusso della gestione delle molteplici commesse e si nota, in generale, come (i) gli addetti amministrativi-tecnici abbiano chiara la gestione sia strategica che operativa dei progetti, mentre una visione frammentaria sulla fase commerciale (nulla nel caso dell'area Real Estate)³⁴ (Informal meeting 56, 57), (ii) le procedure del programma qualità non siano state sufficientemente comunicate e discusse (Informal meeting 56, 57, 58), (iii) le attività caratterizzanti l'area del real estate (i.e. commerciali e di gestione immobiliare) siano poco percepite dalla quasi totalità dei membri, ad eccezione ovviamente, di chi le svolge (Informal meeting 56). Allo stesso modo (iv) gli addetti e i responsabili real estate (compresi anche i due responsabili familiari³⁵) non considerano a pieno le implicazioni che la gestione operativa comporta e le forti ripercussioni sull'intero ciclo del progetto (Informal meeting 56, 57).

La prima bozza dei flussi di gestione delle commesse, suddivisi per area strategica d'affari, viene diffusa tramite posta elettronica a tutti i dipendenti, pregando di prestare attenzione alle attività e al personale coinvolto e di segnalare qualsiasi tipo di considerazione. Non si registrano segnalazioni formali, ma da numerose osservazioni si riscontra come il documento sia stato letto e abbia suscitato riflessioni riscontrabili nelle conversazioni tra i vari dipendenti (Informal meeting 57, 58).

³⁴ La denominazione delle fasi trova riscontro nelle figure sui processi di gestione delle commesse inserite poco più avanti nella trattazione.

³⁵ A fine 2011 un business developer non familiare (16NFAM) viene incaricato di sovrintendere le iniziative dell'area strategica in modo da svincolare il presidente (2OFM) e in parte il fratello più giovane (4OFM) dalla gestione diretta. Questa iniziativa, sebbene non ancora supportata da obiettivi e incentivi dichiarati, si realizza concretamente. In alcune osservazioni (Informal meeting 59, 60) si riporta come il presidente dica ai clienti di fare riferimento direttamente a 16NFAM per le trattative e diminuisca le telefonate informative e le discussioni sui dettagli delle molteplici iniziative (Informal meeting 59, 61, 62).

Parallelamente il responsabile IT (13NFAM) inizia a fissare degli incontri con dei professional esterni che si occupano di vendita e sviluppo software (tra i quali anche i fornitori del software in uso) per le aziende di costruzioni e immobiliari in genere. Alle riunioni conoscitive partecipa a fasi alterne il presidente (2OFM), il responsabile amministrativo (6NFAM), il controller (11NFAM), il responsabile finanza strategica (9NFAM), il responsabile tesoreria (9NFAM) e il ricercatore. Le riunioni vengono fissate secondo un rigido calendario in modo da accelerare la decisione³⁶ su come proseguire ed iniziare direttamente l'implementazione tenendo in considerazione le attività e le riflessioni dello step precedente, così come le evidenze derivanti dal corso di orientamento alla collaborazione.

Nonostante la decisione finale sia stata presa prima dal responsabile IT (13NFAM) unitamente al responsabile finanza strategica (9NFAM) e poi condivisa con il presidente (2OFM), a differenza di quanto accadde nel 2001 e anche nello step precedente, si cerca una condivisione della scelta con il responsabile real estate (16NFAM), il responsabile commesse (7NFTM), l'addetto amministrativo-tecnico che si occupa di pianificazione (27NFATE) e con altri colleghi che si occupano della gestione della commessa. L'accordo porta alla scelta di aggiornare il software tecnico in uso, poiché negli anni sono state sviluppate numerose release che ottimizzano, nello specifico, l'aspetto della pianificazione della commessa.

I professional sviluppatori del software (i.e. operatori con funzione commerciale e tecnica) indirizzano un primo programma di implementazione che oltre a sviluppare il software dal punto di vista tecnico, consente un percorso di formazione agli addetti coinvolti nell'utilizzazione. Tale programma viene diffuso dal responsabile IT (13NFAM) al responsabile commesse (7NFTM), al controller (11NFAM) e al ricercatore per eventuali osservazioni. Lo scambio di opinioni tra le suddette persone, conferma le tempistiche e le fasi proposte dai professional in quanto consentono di (i) accelerare il processo di cambiamento, (ii) predisporre la pianificazione 2012-2015 e la

³⁶ La crescente incertezza dello scenario macroeconomico inizia ad essere percepita ai diversi livelli aziendali e l'idea di avere una pianificazione come guida sembra una possibilità anche per quei membri (i.e. tecnici e amministrativi) che fino a qualche tempo prima non ne avvertivano l'importanza. Dall'altro lato i manager non familiari iniziano a sperimentare atteggiamenti di delega nella presa di decisioni senza effettivamente trovare una formalizzazione di tale comportamento e sentono, unitamente al presidente, l'avanzata delle richieste degli stakeholder esterni (i.e. istituti bancari, clienti) in merito a dettagli sull'andamento gestionale.

programmazione 2012³⁷ in accordo con le volontà del presidente (2OFM), (iii) coinvolgere direttamente le persone chiave del processo unitamente ai tecnici di cantiere che, sebbene siano stati in precedenza lasciati ai margini del progetto, sono considerati gli addetti "front office" per eccellenza e (iv) avere la messa a punto del programma entro Dicembre 2011 e un costante affiancamento dei professional stessi nell'utilizzo quotidiano fino ai primi mesi del 2012. Inoltre, ma questa è nota di poco conto, come osserverà il presidente (2OFM) più tardi congratulandosi con il responsabile IT per la trattativa, "*l'abbiamo portato a casa quasi gratis, ottimo!*" (Informal meeting 57)³⁸.

L'imperante agenda di implementazione viene condivisa con il presidente (2OFM), con il fratello più giovane (4OFM) e con il professional esterno (37PCOLL) in modo che possa accordarsi anche con il programma del progetto di orientamento alla collaborazione.

In un incontro del cda a Novembre 2011 viene deciso di presentare il flusso di gestione della commessa in un incontro allargato con la presenza di tutti i responsabili e dei dipendenti ritenuti chiave nelle attività di pianificazione e controllo della commessa.

All'incontro partecipano così il responsabile amministrazione (6NFAM), il responsabile finanza strategica (8NFAM)³⁹, il controller (11NFAM), il responsabile commesse (7NFTM), il responsabile gare e appalti (10NFAM), il responsabile real estate (16NFAM), il responsabile produzione (17NFTM), il responsabile sicurezza e qualità (12NFAM), il responsabile IT/marketing e comunicazione (13NFAM), il responsabile risorse umane (14NFAM-E), il tecnico-amministrativo addetto alla pianificazione (27NFATE), l'addetto approvvigionamenti (23NFAE), l'addetto fornitori (20NFAE), il responsabile clienti (22NFAE) e il ricercatore⁴⁰. Non viene modificato sostanzialmente nulla, ma approfittando dell'occasione di avere le "*persone giuste riunite*" (Formal meeting 3) il responsabile finanza strategica (8NFAM) (in accordo con il responsabile amministrazione (6NFAM) e il responsabile commesse (7NFTM) -

³⁷ Realizzare quindi l'integrazione tra la pianificazione di commessa e la pianificazione aziendale che nonostante troverà descrizione nel paragrafo 3.4.3, inizia ad essere discussa ed esplorata nei mesi successivi all'abbandono del budgeting di commessa 1.

³⁸ Come lo stesso responsabile IT (13NFAM) affermerà successivamente, in un confronto informale con il ricercatore, tempo fa avrei dovuto "*confrontarmi molto di più con [il presidente] nella scelta e non mi ricordo di essere stato elogiato*" (Informal meeting 57).

³⁹ Il responsabile tesoreria (9NFAM) nel frattempo si è dimesso e le attività sono state accorpate direttamente al responsabile finanza strategica (8NFAM).

⁴⁰ Il ricercatore in questa occasione si sedette in disparte, dichiarando dall'inizio la presenza solo come osservatore.

Informal meeting pre-riunione 60) inizia a discutere della fattibilità di distribuire possibili obiettivi lungo il processo. Obiettivi "*che ci aiutino a vedere se effettivamente stiamo governando il processo, tra le mille cose che ogni giorno dobbiamo fare e ci diano indicazioni sui risultati che stiamo ottenendo*" (Formal meeting 3). Il responsabile amministrazione (6NFAM) continua suggerendo come l'eventualità degli obiettivi possa anche da un lato garantire che tutti siano impegnati a contrastare la stretta di credito delle banche e i committenti che tardano a pagare e dall'altro a mettere in evidenza gli eventuali comportamenti poco allineati dei membri dell'organizzazione (Formal meeting 3). Si crea un clima abbastanza silenzioso, con degli interventi del controller (11NFAM) prima, dell'addetto fornitori (20NFAE) e dell'addetto tecnico (27NFATE) poi, che però non smuovono la situazione facendo emergere le reali perplessità dei membri in accordo con la prevalenza delle loro espressioni (Formal meeting 3).

Il presidente (2OFM) prima e il fratello più giovane (4OFM) poi, passano solo a salutare i vari membri, conferendo maggiore ufficialità al momento d'incontro e ravvivando la discussione in merito al rendere ufficiale dei risultati da perseguire anche per gli stessi membri familiari. Il responsabile commesse (7NFTM) in seguito a ciò ha preso la parola, proponendo però la necessità di costruire un sistema (inteso come processo) che realmente possa permettere di gestire le commesse, nonostante ciò richieda il forte impegno di tutti nel nuovo programma di implementazione predisposto dai professional esterni (i.e. software house).

I responsabili maggiormente coinvolti nel processo si rendono disponibili e vogliono anche che venga comunicato ai loro diretti sottoposti che sono ad assoluta disposizione per chiarimenti e problemi di ogni sorta. In realtà in alcuni incontri informali al termine della riunione, il ricercatore prende nota di come non sia ancora realmente percepito il cambiamento in corso e l'importanza del rispetto di obiettivi "*come quelli che mi dà il mio cliente*" (Informal meeting post-riunione 60).

Dopo pochi giorni i documenti contenenti i flussi di gestione della commessa, corredati da precise procedure con la descrizione delle singole attività, vengono diffusi a tutti i membri dell'organizzazione pregando di darne lettura in vista di una riunione in calendario del progetto di orientamento alla collaborazione. La mail è firmata da tutti i componenti del cda e anche da ogni responsabile, in modo che ciascun dipendente possa rintracciare in modo chiaro, il proprio riferimento.

I documenti allegati comprendono: (i) il flusso generale delle commesse suddivise per le quattro aree di business, (ii) i flussi di ogni area con indicazione delle macro-attività e dei gruppi di riferimento, (iii) le attività richieste ad ogni componente del gruppo e la sequenzialità delle stesse. (i) Il flusso generale è riportato in figura 12 e, come si può facilmente notare, le attività si differenziano solo nella fase commerciale e nella fase di gestione immobiliare che è tipica delle commesse di real estate. (ii) A seguire vengono riportati i flussi di lavoro di ciascuna divisione con l'evidenziazione dei gruppi di lavoro per ogni attività del processo (Figure 13, 14, 15, 16)⁴¹⁴² (Documento 15). Nelle figure sono riportate le macro-attività, mentre i dettagli delle attività che vengono svolte in ciascuna fase dai componenti dei gruppi non viene riportata in questa dissertazione, ma, ad ogni modo, trovano ampio spazio descrittivo nelle procedure aziendali, in modo che "*ogni persona si ritrovi nel prospetto*" (Informal meeting 37PCOLL 61). Infatti poiché in taluni casi, le singole attività coinvolgono anche un solo addetto, la volontà di comunicarlo in questo modo tramite l'evidenziazione dei gruppi, intende offrire una visione più allargata ed integrata a ciascun dipendente sull'utilità del suo lavoro e delle informazioni prodotte. Tale modalità di rappresentazione è stata suggerita dal ricercatore e dal responsabile amministrazione (6NFAM).

⁴¹ Per il flusso RE vengono riportate tutte le fasi: 1. commerciale, 2. definizione strategica, 3. operativa, 4. gestione immobili. Per i flussi successivi per semplicità viene riportata solo la fase commerciale, poiché le altre (2. definizione strategica e 3. operativa) sono uguali. Per l'area strategica della produzione invece, viene riportato l'intero flusso poiché si discosta parzialmente dagli altri. Si noti infine, come anche la fase commerciale dell'area demolizioni si configuri con le medesime attività e risorse dell'area infrastrutture/costruzioni. Per maggiore chiarezza viene comunque riportata anche perché la particolarità del business (i.e. demolizioni) può richiedere interventi di risorse in parte diverse da quelle "ordinarie" citate.

⁴² Le attività, e i relativi gruppi interessati, che riguardano il processo di pianificazione sono state evidenziate (in grigio) rispetto agli altri in modo da rafforzare la comunicazione a tutti i membri che quelle attività interessano principalmente il cambiamento che l'intera azienda sta portando avanti.

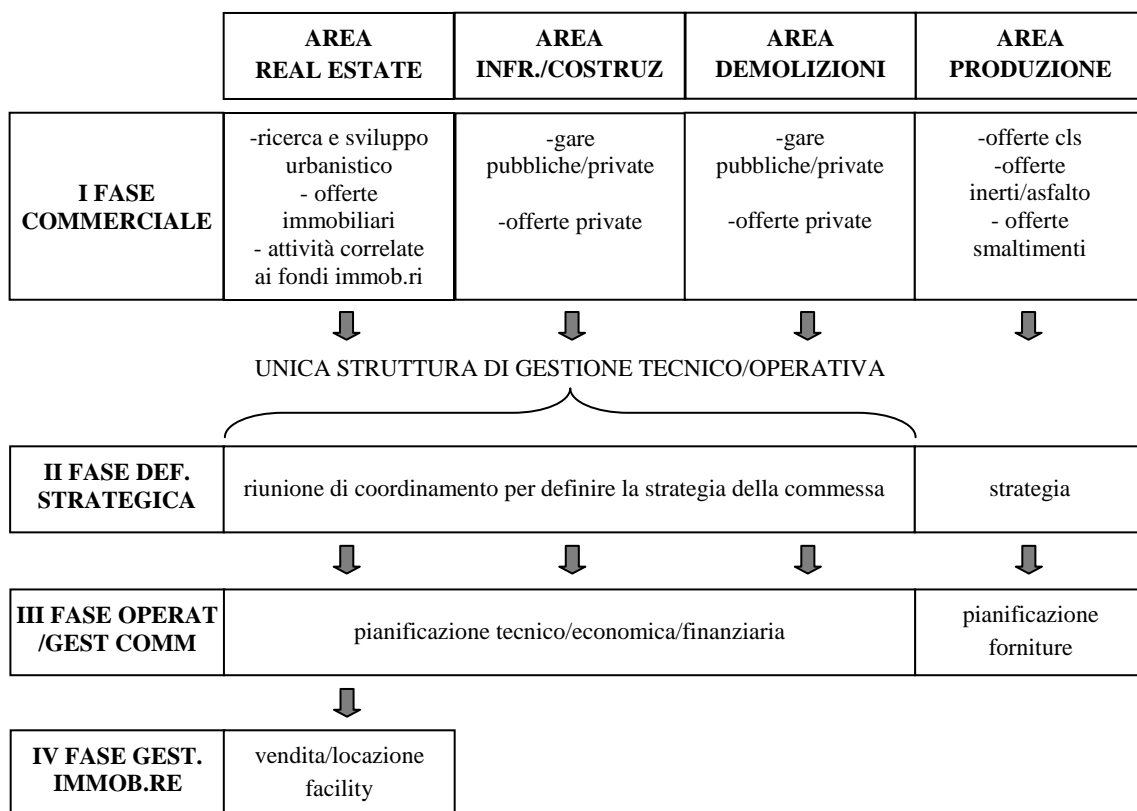
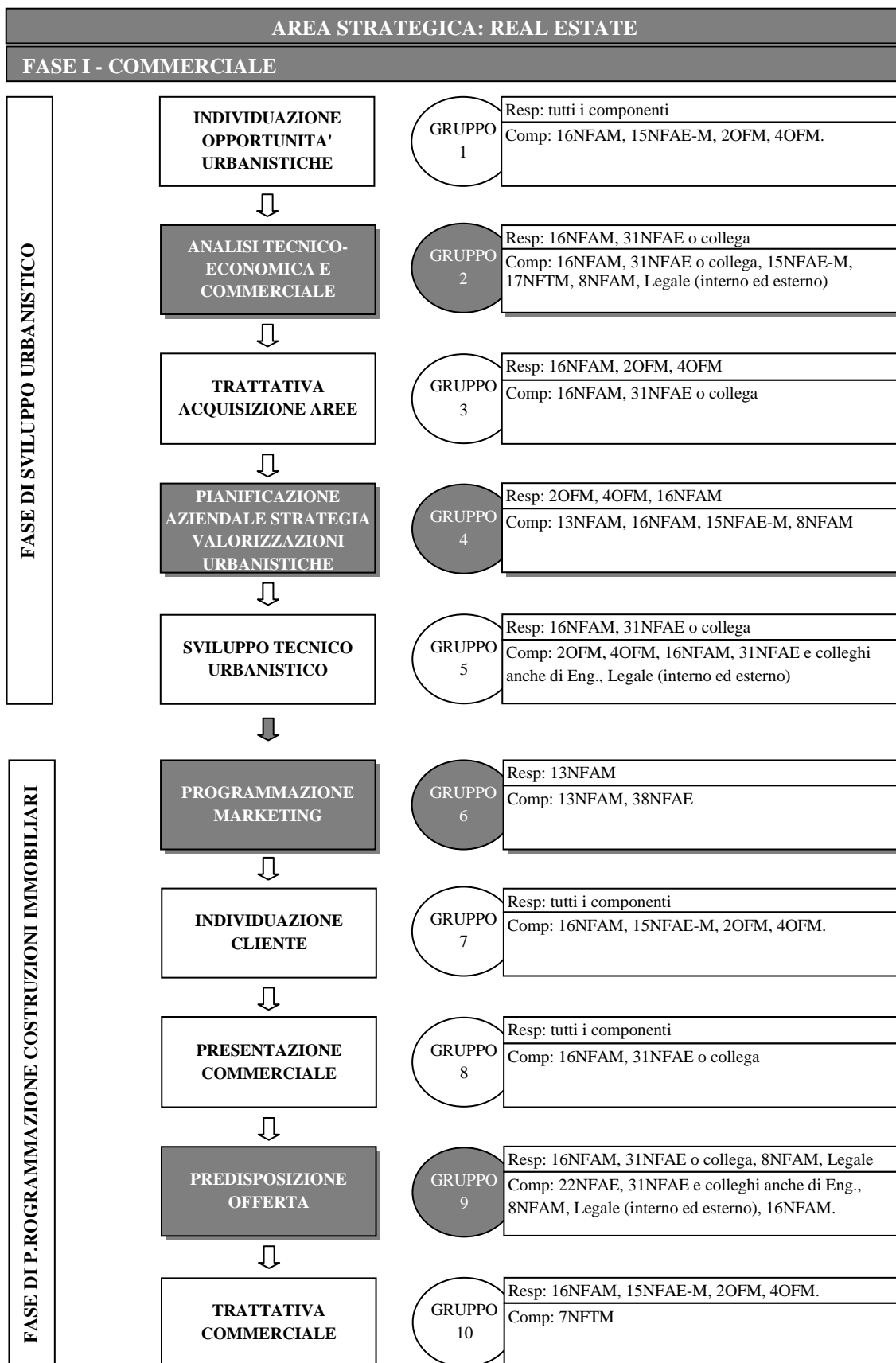


Figura 12 - Flusso gestione commessa in Vitali spa: comunanze e differenze tra aree strategiche



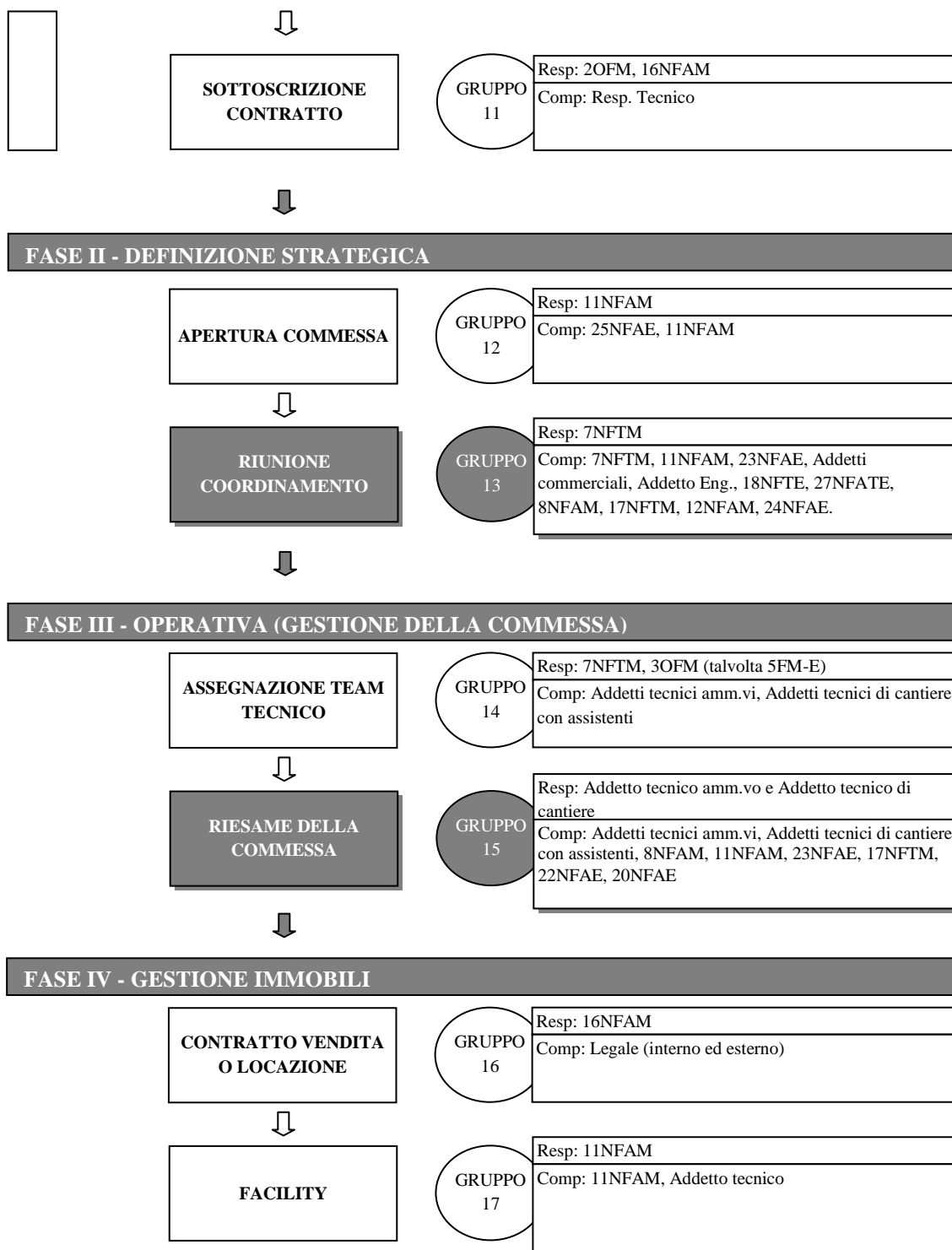


Figura 13 - Flusso gestione commessa divisione Real Estate Vitali spa

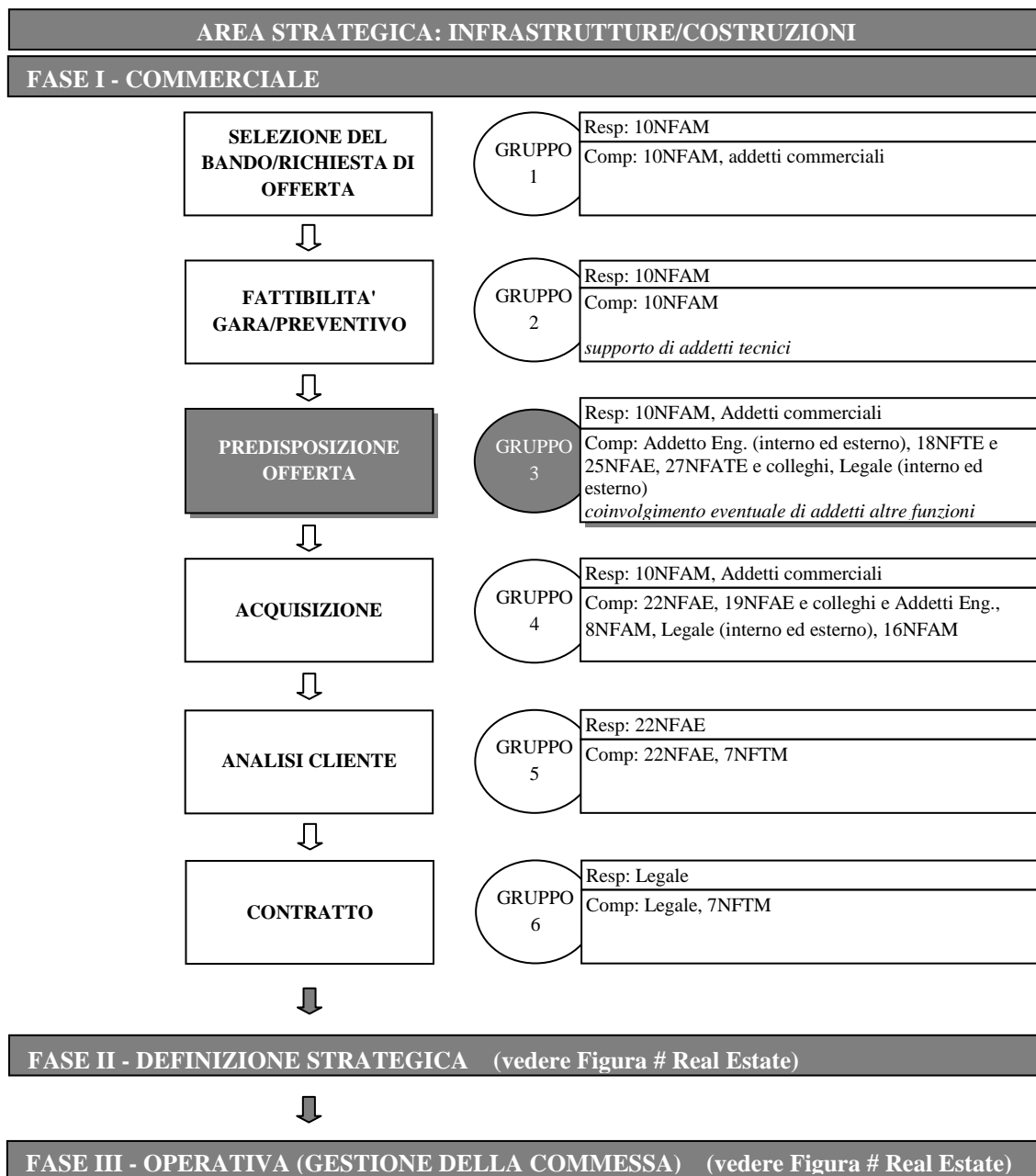


Figura 14 - Flusso gestione commessa divisione Infrastrutture/Costruzioni Vitali spa

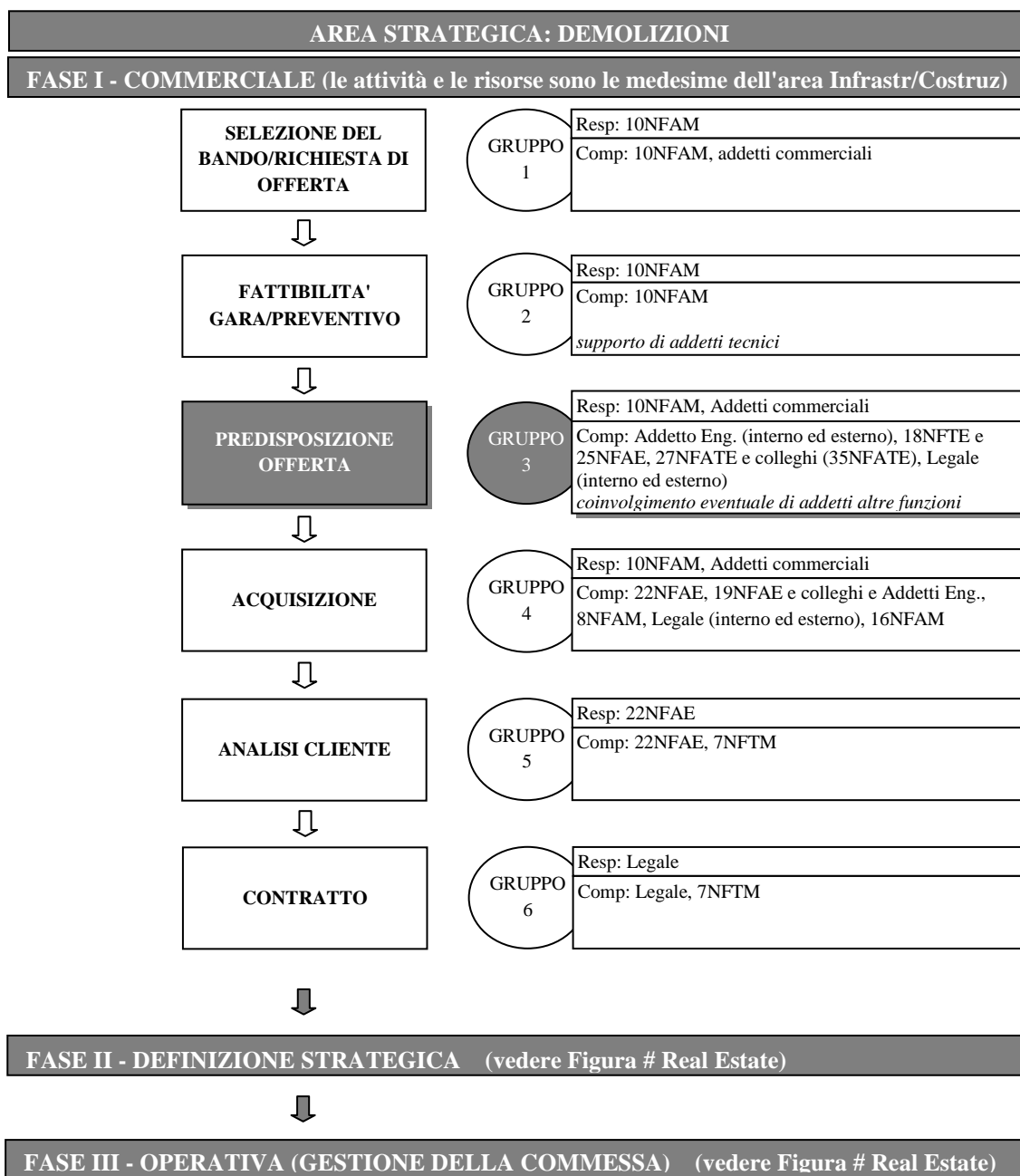
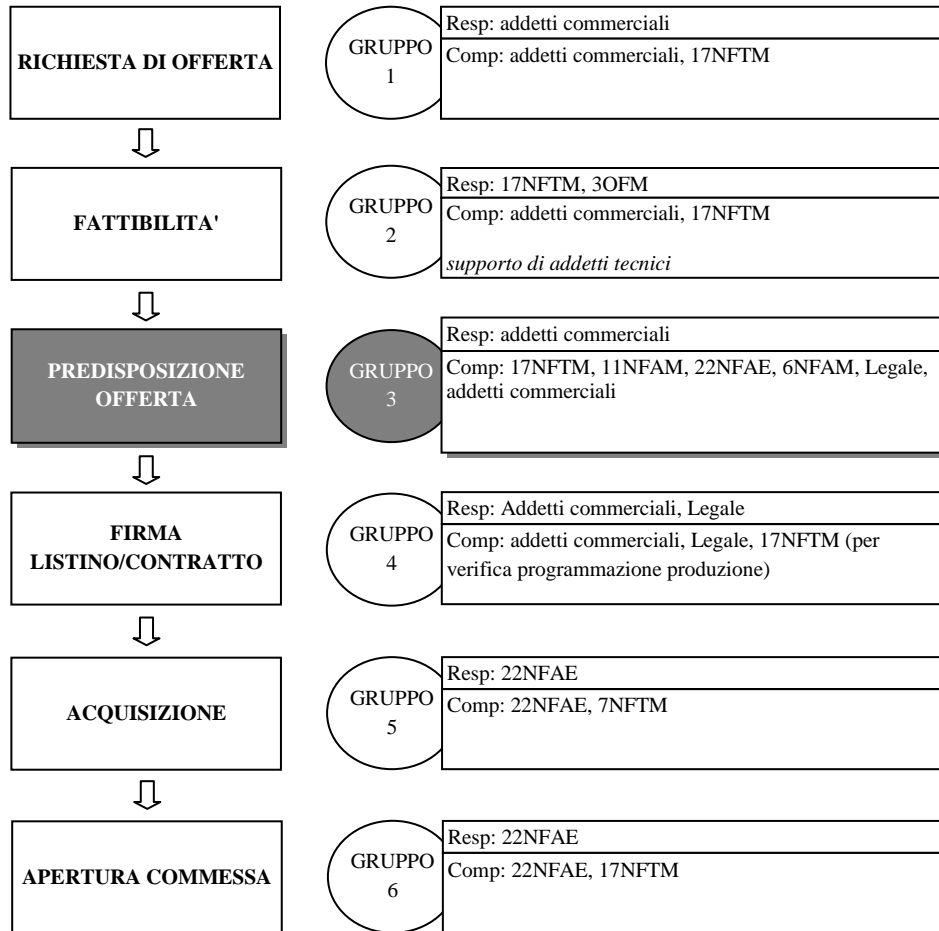


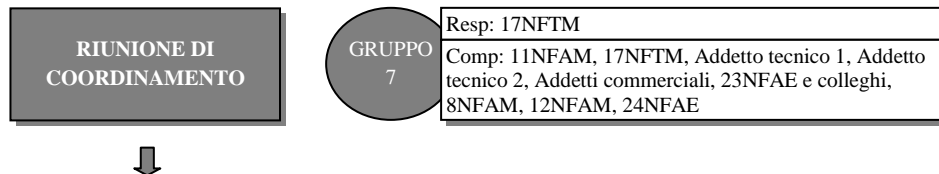
Figura 15 - Flusso gestione commessa divisione Demolizioni Vitali spa

AREA STRATEGICA: PRODUZIONE

FASE I - COMMERCIALE



FASE II - DEFINIZIONE STRATEGICA



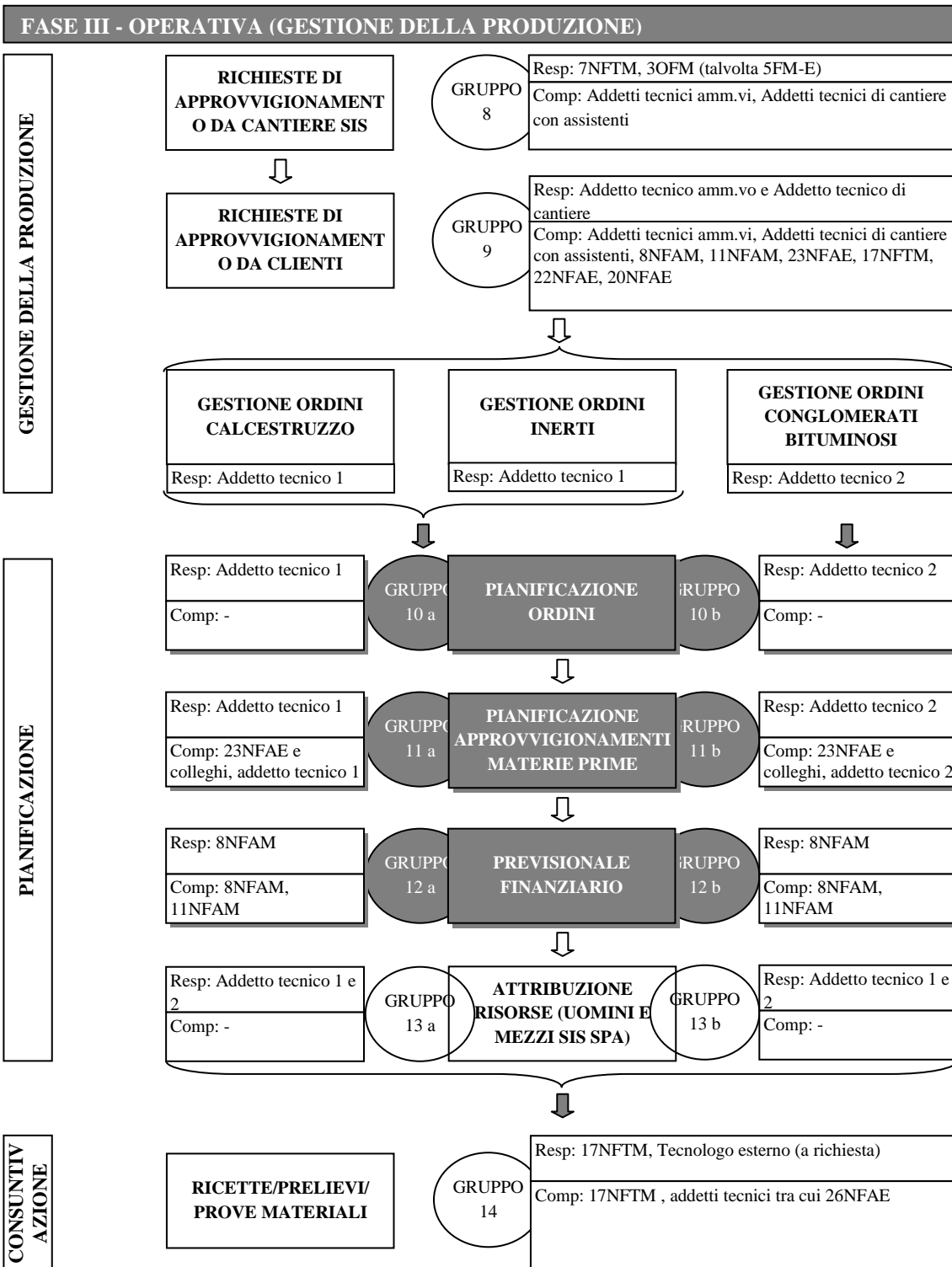


Figura 16 - Flusso gestione commessa divisione Produzione Vitali spa

Nelle occasioni di incontro sulla formazione del nuovo software, così come al termine degli incontri con i professional della software house, il ricercatore annota

molte considerazioni dei vari dipendenti (sia tecnici che amministrativi) in merito al nuovo flusso, all'idea di lavorare per obiettivi e di come lavorare in modo che gli altri componenti del gruppo e gli altri gruppi beneficino del loro output (Informal meeting 61, 62, 63, 64). Nonostante l'appesantimento delle attività quotidiane a causa dei vari percorsi di cambiamento "*fuori dall'ordinaria amministrazione*" (Informal meeting 7NFTM 59), i partecipanti sembrano essere in generale rinvigoriti dalla moltitudine di input forniti oramai da parecchi mesi e spesso, soprattutto in area tecnica, si sente parlare di riferimenti a "*quando incassiamo i soldi*" (Informal meeting 59, 60), "*sentì prima [responsabile finanza strategica (8NFAM)] perché questo ritardo ci sballa tutta la pianificazione*" (Informal meeting 61), "*hai visto lo scostamento di [nome commessa] il mese scorso? siamo sotto, bisogna parlare con [responsabile commesse] e [vice presidente (3OFM)]*" (Informal meeting 57), "*Neanche volendo non potrà più passarci i dati in questo modo con il nuovo programma*" (Informal meeting 60).

Sono gli operatori maggiormente implicati con la gestione del software che richiedono alla software house continuo supporto e soprattutto alcune customizzazioni che gli stessi professional ritengono utili e interessanti. L'intero processo di implementazione è stato seguito da vicino anche dal responsabile IT (13NFAM) che rimane in ogni caso la principale interfaccia con i professional che di norma ogni settimana erano presenti in azienda, nei vari uffici.

Inoltre, i primi report di pianificazione e consuntivazione delle commesse discussi con il responsabile (7NFTM) e con il vice presidente (3OFM) sono ritenuti dagli stessi "*davvero interessanti. [...] Oh finalmente qualcosa che si riesce a leggere [...] queste uscite non vanno bene, dobbiamo rivedere come fare i lavori*" (Informal meeting 3OFM 60). I tecnici iniziano a sentirsi maggiormente supportati anche dal vice presidente (3OFM) che fino ad allora aveva preferito stare in disparte.

Alla fine di Dicembre 2011 le commesse attive sono state tutte caricate a sistema e con sforzi notevoli si hanno informazioni (circolarizzate) sia sul preventivo (economico e finanziario), sia, ove possibile, sul consuntivo corrispondente.

Le considerazioni finora riportate, fanno ritenere il percorso di costruzione e di implementazione del nuovo sistema di pianificazione e controllo della commessa uno strumento fondamentale per la divulgazione del controllo ex-ante e finanziario, in linea con "i requisiti" esterni (i.e. sia di scenario/legislativi, sia di mercato) e con il principale

volere strategico interno. Nell'ultimo mese del 2011 continuano gli incontri tra il professional esterno (37PCOLL), i membri del cda, il responsabile finanza strategica (8NFAM) e in alcuni casi il controller (11NFAM) in merito alla strutturazione di obiettivi che diano conto sia dei (i) risultati, sia delle (ii) attività svolte dai vari operatori e referenti a supporto della buona riuscita del flusso di gestione commessa integrato. Gli indicatori che si decise dovessero entrare in funzione con il nuovo anno (i.e. 2012) sono:

(i) margine economico di commessa, margine finanziario di commessa.

(ii) ore utilizzo giornaliero del software, % ore attività svolte in autonomia, # revisioni a input di altro utente interno, # richieste di chiarimenti ad altro utente interno.

In linea con il forte orientamento strategico adottato negli ultimi anni dall'azienda, il responsabile finanza strategica (8NFAM) in stretto accordo con il presidente (2OFM) propone alcuni obiettivi che consentano, tra le altre cose, (iii) di monitorare l'allineamento di ciascun progetto alla strategia aziendale di medio-lungo termine, così come (iv) di stimare il valore fornito al committente⁴³.

Gli indicatori proposti espressi su una scala da 1 (basso) a 7 (alto) sono i seguenti:

(iii) area strategica in cui il progetto è afferente, tipologia di cliente, ammontare del fatturato con lo stesso cliente dalla costituzione della Vitali spa, valore del consumo di risorse interne sul totale valore delle risorse⁴⁴.

(iv) localizzazione strategica del sito, visibilità esterna e condizioni di lavoro rese possibili dalla qualità del progetto. Il responsabile IT/marketing e comunicazione una volta che gli obiettivi vennero condivisi, si impegna a proporre degli sviluppi per il secondo anno di funzionamento (i.e. 2013).

Durante le discussioni vengono anche considerate sia le implicazioni di tali obiettivi generali sui singoli membri, sia le possibili alternative di monitoraggio degli obiettivi stessi, così come i livelli di riferimento da comunicare. Queste riflessioni impegnano a lungo i membri del cda che con il suggerimento del controller (11NFAM) trovano un accordo su un'introduzione soft, visti anche i forti cambiamenti in atto, sia interni che esterni.

⁴³ Questa rilevazione intende andare oltre i valori economico-finanziari, nella direzione della fidelizzazione del cliente e della costruzione di una reputation utile per avanzare nei vari business.

⁴⁴ Quest'ultimo indicatore è considerato significativo viste la mole di risorse (i.e. materiali, uomini e mezzi) inglobate nell'impresa.

3.4.3 Design, test e implementazione dello strategic planning a livello aziendale

Il lavoro sul design e test del budgeting 1 a livello di commessa, sebbene non porta a sviluppi implementativi, fornisce numerosi indirizzi anche sulla strutturazione della pianificazione strategica e della programmazione a livello aziendale. In particolare il responsabile finanza strategica (8NFAM) unitamente al ricercatore lavorano a due livelli a partire da Giugno 2011. Un primo livello riguarda la strutturazione del ciclo di pianificazione strategica e programmazione che permetta di fornire ogni anno entrambi i documenti di output (esposto più avanti nel paragrafo). Un secondo livello invece, riguarda la vera mise en oeuvre di tale sistema per la quale si necessita dell'avanzamento degli altri progetti in cantiere, nonostante le caratteristiche di scenario iniziano ad influire sugli umori intra-organizzativi, spingendo verso una veloce ricognizione di cosa ci si potesse attendere per i mesi a venire.

Sia il presidente (2OFM) che il vice presidente (3OFM) a Luglio di quell'anno chiedono che venga predisposto per l'incontro del consiglio di amministrazione di Settembre una bozza di programmazione per i mesi a finire del 2011 e una prima panoramica delle commesse (i) in corso, (ii) acquisite ma non iniziate e (iii) presunte per l'anno 2012. A tal fine viene predisposta una griglia economica e una finanziaria (comprendente anche l'esposizione in centrale rischi) che riunisce tutti i valori accolti in modo che il cda possa esaminarla ed intraprendere percorsi correttivi in anticipo visto le congiunture a tendere ulteriormente pessimistiche.

Rendendosi conto delle tempistiche strette, vengono coinvolti nel percorso di "compilazione" della programmazione i membri che maggiormente ricorrono anche nel flusso di lavoro presentato nel paragrafo precedente a proposito della gestione della commessa. Le modalità di veloce passaggio di informazioni e di confronto, in molti casi anche con il ricercatore⁴⁵, instaurate quasi in automatico, suggeriscono l'idea di come possa essere creato un flusso di informazioni per la predisposizione delle linee strategiche che venga dapprima "dal basso verso l'alto" e successivamente "dall'alto verso il basso" poiché l'output del processo coinvolge le attività di tutti gli addetti. Ciò significa che non venga creato prima un ciclo formalizzato di pianificazione strategica a

⁴⁵ Il pieno coinvolgimento del ricercatore in questo processo è utile ai fini (i) della comprensione piena delle resistenze al cambiamento ancora in essere (per i collegamenti e le costruzioni teoriche soprattutto in merito alle ricerche sul potere) e (ii) del cambiamento aziendale stesso.

cura del cda, ad esempio, e che in un momento successivo si produca un dettaglio operativo in linea con le strategie e con un orizzonte temporale più limitato. Al termine di una riunione tra il responsabile finanza strategica (8NFAM), il responsabile amministrazione (6NFAM) e il ricercatore si pensa invece, tenuto in considerazione anche la natura per lo più pluriennale del ciclo produttivo, di provare a costruire una prima serie di fasi di raccolta delle informazioni sulle commesse di cui si conoscono già le stime o se ne possono ipotizzare, raccogliendo al contempo le osservazioni e le percezioni di chi è a stretto contatto con il cliente. In un momento successivo invece può essere istituzionalizzato il percorso "tradizionale" che coinvolge il cda e altri responsabili aziendali.

Come per la predisposizione della programmazione di commessa, l'obiettivo della creazione di un ciclo di pianificazione strategica e programmazione annuale a livello aziendale è perseguibile solo grazie all'intento di sviluppare la collaborazione tra la parte amministrativa e tecnica, creando dei gruppi misti. Il ricercatore quindi, con il supporto del responsabile finanza strategica (8NFAM), inizia a predisporre una bozza di come possono essere costituiti i gruppi. Il risultato viene portato in un primo incontro tra i vari responsabili e il ricercatore dove si inizia a discutere di come effettivamente questi gruppi possono lavorare e che orizzonte temporale è necessario tenere in considerazione.

La riunione assorbe tutta la mattina e nel pomeriggio il ricercatore si ferma nella sede amministrativa per raccogliere le prime impressioni in via informale di come è andato il tentativo di discussione al cambiamento a livello organizzativo intavolato il mattino. La maggior parte del personale è entusiasta della nuova operatività, anche se in taluni resistono le perplessità su come lo strumento sia principalmente predisposto per il controllo delle azioni dei dipendenti, piuttosto che per un reale progresso delle attività aziendali.

Il ciclo pianificazione dopo circa un mese di discussioni e revisioni, ha preso forma in due cicli, il primo bottom-up e il secondo top-down.

Il primo ciclo ha come obiettivi: (i) la costruzione della pianificazione economica e finanziaria delle commesse in corso, acquisite, presunte e (ii) la raccolta di suggerimenti chiamati messaggi strategici in termini di possibilità di sviluppo da valutare durante il ciclo successivo. Possibilità di sviluppo possono riguardare ad esempio la percezione o

discussione con committenti che potrebbero commissionare ulteriori lavori, piuttosto che notizie sui competitor o su tipologie di commesse giudicate buone in termini di ritorno, etc.

Il **ciclo bottom-up** quindi, è costituito da tre principali team: il primo in realtà è rappresentato da una serie di gruppi, tanti quanti sono le commesse (escluse quelle rientranti nella categoria "minori" con importo inferiore a € 50.000 per le quali le stime verranno fornite direttamente dal tecnico che si occupa della gestione - 28NFATE). I **Gruppi A.1-A.n** sono costituiti da quelle persone che si occupano normalmente della gestione della commessa e che nei flow chart rappresentati nel paragrafo precedente, si riuniscono rispettivamente nel Gruppo 15 (flusso Real Estate), nel Gruppo 10 (flusso Infrastrutture/Costruzioni e Demolizioni) e nel Gruppo 7 (flusso Produzione).

Tali gruppi devono predisporre entro la prima settimana del mese di Settembre di ogni anno un prospetto economico e finanziario riepilogativo contenente tutti i progetti aperti con gli specifici dettagli. La piattaforma informativa che consente ciò è la stessa che sta trovando implementazione per la budgetizzazione delle commesse (processo descritto nel paragrafo precedente).

La pianificazione economica e finanziaria di ciascuna commessa viene finalizzata dai vari gruppi A, in modo che i componenti del **Gruppo B** possano prenderne visione e verificare la fattibilità di ogni pianificazione controllando le dinamiche del portafoglio commesse, unitamente alla previsione dei flussi economici e finanziari per le commesse acquisite ma non iniziate e quelle presunte. Si riuniranno a tal fine il portavoce di ciascun gruppo A, il responsabile commesse (7NFTM), il controller (11NFAM), il responsabile finanza strategica (8NFAM), il responsabile gare e appalti (10NFAM), il responsabile real estate (16NFAM) e il responsabile amministrazione (6NFAM). Qualora vengano riscontrate delle situazioni che individualmente o nel complesso non siano ritenute realizzabili, la bozza della pianificazione economica e finanziaria riassuntiva delle commesse schedate in cadenza mensile, viene sottoposta al riesame dei vari gruppi A per le modifiche. La segnalazione di incongruenze si intende venga fatta direttamente nel software in uso che già in quel mese (Ottobre 2011 - contestualmente all'implementazione per la parte strettamente delle commesse) è iniziata. Il lavoro di verifica del Gruppo B deve concludersi in una settimana (la 2° di Settembre) in modo che i Gruppi A abbiano il tempo di discutere delle eventuali

modifiche e di restituire una pianificazione economica e finanziaria coerente entro il 25 Settembre.

In tale data il **Gruppo C** ha a disposizione una bozza di programmazione (con orizzonte minimo di 12 mesi⁴⁶) che può consultare, nonostante il suo obiettivo sia essenzialmente un altro. Il principale scopo di tale gruppo è quello di riunirsi con l'intento di rilevare dei suggerimenti strategici (così come definiti in precedenza) da trasmettere a corredo della bozza di programmazione alle fasi successive (c.d. processo top-down). In tale/i circostanza/e si riuniscono il tecnico di ciascuna commessa⁴⁷ (amministrativo o di cantiere)⁴⁸, il vice-presidente (3OFM), il responsabile commesse (7NFTM), il responsabile della produzione (17NFTM), il controller (11NFAM) e gli addetti commerciali.

I suggerimenti trovano accoglimento anch'essi direttamente nel software gestionale in quanto nel mese di Novembre i professional della software house propongono la predisposizione di griglie ad hoc da importare direttamente nel programma e contenenti delle stringhe di testo facilmente editabili e collegabili sia alle caratterizzazioni delle aree strategiche, sia successivamente a delle tabelle nelle quali inserire le analisi del caso. Tale attività dovrà coprire al massimo una quindicina di giornate, infatti entro il 10 Ottobre anche queste informazioni dovranno essere pronte per la consultazione congiunta dei membri del consiglio di amministrazione.

Questo incontro caratterizza la prima fase del processo **top-down**, dove si intende formalizzare le linee guida strategiche allungando l'orizzonte temporale a 3-5 anni. In una decina di giorni, tali indirizzi strategici vengono analizzati dal **Gruppo D** che tramite stime e approfondimenti compongono uno studio di fattibilità sulle strategie, utile anche per ulteriori dettagli sulle azioni da intraprendere. Tale documento, predisposto entro il 10 Novembre, unitamente agli output del ciclo bottom-up e alle esigenze (ordinate per priorità) fatte pervenire dai responsabili delle altre aree aziendali, sono argomento di discussione del **Gruppo E** (c.d. cda allargato 1) costituito dal vice-presidente (3OFM), dal fratello più giovane (4OFM), dal responsabile commesse (7NFTM), dal responsabile real estate (16NFAM), dal responsabile amministrazione

⁴⁶ Le commesse ricomprese che avessero una durata oltre i 12 mesi vengono stimate per l'intero ammontare e vita presunta.

⁴⁷ o quantomeno delle commesse principali.

⁴⁸ A scelta degli stessi.

(6NFAM), dal responsabile finanza strategica (8NFAM), dal controller (11NFAM) e da un portavoce del gruppo D. L'obiettivo di tale gruppo è quello di fornire la prima bozza di pianificazione strategica in coerenza con le stime a tendere ritenute plausibili e la programmazione delle commesse in corso, acquisite ma non iniziate e presunte. Qualora si richiedano ulteriori stime di verifica, tale bozza viene rimandata al gruppo D per l'analisi e per le revisioni necessarie.

Al termine (entro il 10 Dicembre) viene reso disponibile il documento per la discussione del **Gruppo F** (anche in questo caso considerato un cda allargato) composto dal presidente (2OFM), dal fratello meno giovane (5FM-E), dal responsabile commesse (7NFTM), dal responsabile amministrazione (6NFAM), dal responsabile finanza strategica (8NFAM), dal controller (11NFAM) e dallo stesso portavoce del gruppo D che ha presenziato anche agli incontri del gruppo precedente. Obiettivo del lavoro di gruppo è la revisione della bozza di pianificazione strategica e di una prima approvazione della programmazione annuale. Entrambi i documenti vengono successivamente approvati durante l'incontro del cda che predispone anche gli obiettivi per l'anno a venire.

Alla fase annuale di predisposizione, segue poi una revisione costante del documento di programmazione ogni trimestre. La revisione verrà coordinata dal controller (11NFAM), dal responsabile amministrazione (6NFAM) e dal responsabile commesse (7NFTM) ciascuno per la sua area di influenza⁴⁹.

A titolo riassuntivo si veda la figura (17) sottostante.

⁴⁹ Il controller (11NFAM) può, essendosi in larga misura svincolato dal monitoraggio della commessa di real estate, iniziare a gestire il flusso di informazioni tra i vari gruppi rispondendo alle peculiarità del suo ruolo.

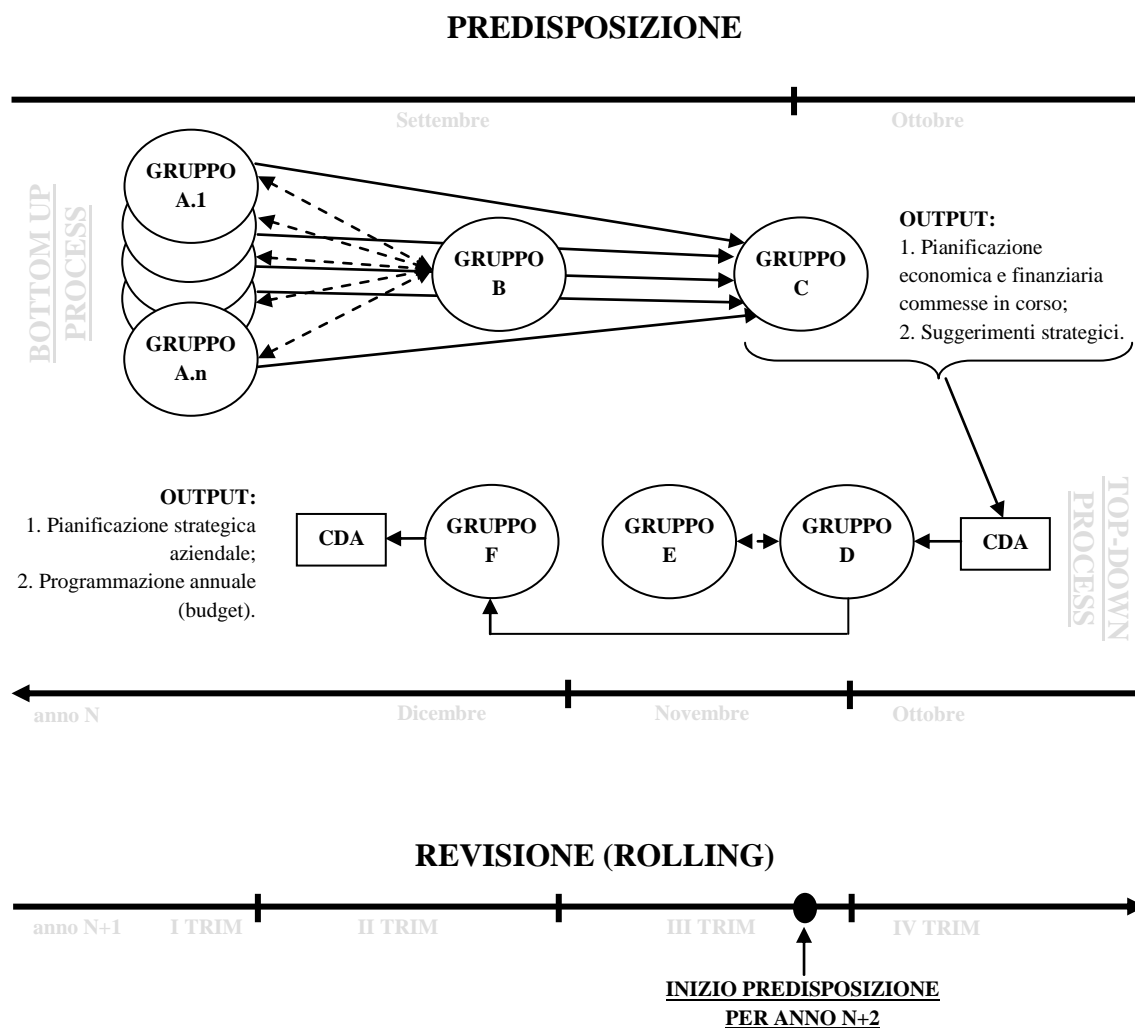


Figura 17 - Processo Pianificazione strategica e Programmazione annuale

L'implementazione nel software gestionale delle specifiche che servono per la pianificazione e programmazione a livello aziendale sono state direttamente discusse e sistematizzate dal responsabile IT (13NFAM) e dai professional della software house nel periodo tra Ottobre e Dicembre 2011. In contemporanea alla predisposizione del sistema, i membri dei gruppi lavorano anche alla pianificazione strategica 2012-2015 e alla programmazione 2012 che si rende disponibile a fine Gennaio per evidenti motivi di integrazione e controllo.

Tali documenti vengono resi noti, unitamente ad una serie di report di specifica sul nuovo sistema di pianificazione strategica e programmazione (Documento 20) in una riunione predisposta ad hoc dal professional esterno (37PCOLL) in modo da conferire formalità al nuovo processo e al cambiamento che si sta delineando.

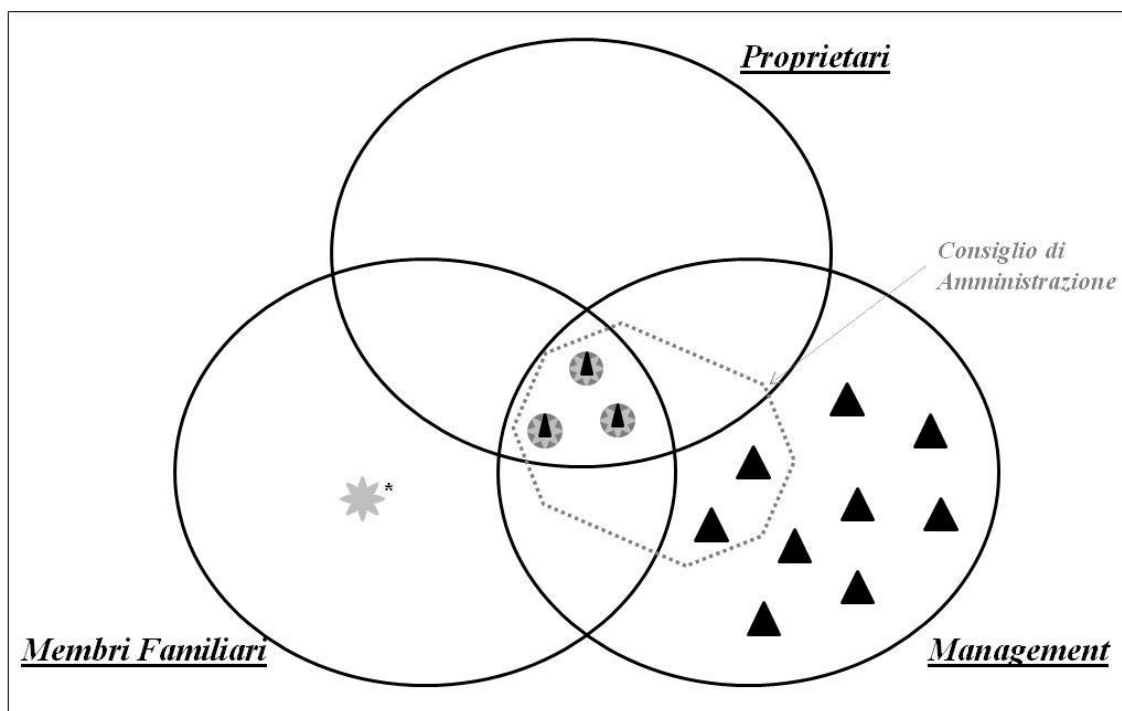
3.4.4 Utilizzo dello strategic planning a livello di progetto e aziendale

Nei primi mesi di utilizzo dei sistemi di gestione e controllo predisposti, la necessità del supporto dei professional della software house è ritenuta di rilevante importanza dai principali utilizzatori, poiché ciò gli consente di non perdere troppo tempo a capire il funzionamento della moltitudine di opzioni del sistema stesso, ma di avere velocemente istruzioni sull'operatività. Tuttavia, già da fine Febbraio 2012 i contatti con la software house diminuiscono significativamente e il primo report sull'aggiornamento dello stato di avanzamento economico e finanziario delle commesse viene elaborato in autonomia dai vari gruppi predisposti.

All'inizio del mese successivo viene fissata la riunione cui si accennava alla fine del paragrafo precedente, durante la quale il consulente esterno (37PCOLL) illustra il nuovo flusso delle commesse e il responsabile controllo di gestione (11NFAM) unitamente al responsabile amministrativo (6NFAM) descrivono gli indicatori che intendono proporre per l'esercizio in corso.

Durante la riunione sono emerse parecchie osservazioni sulla possibilità del calcolo degli indicatori, con anche l'evidenziazione da parte degli amministrativi/tecnici di perplessità sulla considerazione dei valori ricavati, soprattutto con riguardo al flusso interno di attività lungo il percorso della commessa (Formal meeting 4). Durante l'ultimo consiglio di amministrazione si è discusso molto anche sulla possibilità di ripensare ad un organigramma interno che rispecchiasse le nuove posizioni di responsabilità a seguito del cambiamento aziendale, in modo da rafforzare anche la comunicazione dell'importanza dell'aspetto amministrativo-finanziario e delle attività principali dei flussi delle commesse.

Inoltre, dal punto di vista della governance aziendale, già a fine 2010 gli assetti si sono in parte modificati in quanto il fratello meno giovane (5FM-E) è uscito dalla proprietà e dal CdA, consentendo ai restanti fratelli di ripartirsi le quote proporzionalmente a quelle possedute in precedenza. Nel consiglio di amministrazione prese il suo posto il responsabile commesse (7NFTM), aggiungendo così un altro membro non familiare al board. La figura sottostante rappresenta la situazione di governo aggiornata.



(*) L'unico membro della famiglia che non rientra tra la proprietà e nel cda è il padre, il presidente onorario.

Figura 18 - Proprietà e management nel 2012 descritti attraverso il "Familiness' chart"

In particolare per quanto riguarda la struttura organizzativa, le riflessioni emerse durante il consiglio di amministrazione vengono condivise con il responsabile finanza strategica (8NFAM) e decidono di predisporre un organigramma/funzionigramma con l'evidenziazione delle responsabilità. La figura 19 intende pertanto mettere in evidenza le nuove posizioni di responsabilità intraprese da alcuni manager.

Come è possibile notare, la posizione condivisa di direttore generale dei due proprietari (2OFM e 3OFM) è stata riconsiderata in modo da dare più spazio al consiglio di amministrazione e a tutti i membri (soprattutto quelli non familiari) che lo compongono. In particolare al responsabile amministrativo è stata attribuita la posizione di CFO (6NFAM), in quanto è responsabile anche della parte finanziaria, a cui prima comunque partecipava nell'operatività, ma in tale modo lo si è reso particolarmente evidente, visto anche l'aumento delle attività in tal senso. In particolare quest'ultimo sottoscrive i bilanci e le dichiarazioni fiscali e gestisce in larga parte il personale amministrativo e mantiene le relazioni con i sindaci. Il responsabile commesse

(7NFTM) è responsabile in modo paritario al manager/proprietario (3OFM) dell'andamento di tutti i cantieri acquisiti, sia che afferiscano alle funzioni Real Estate, piuttosto che Infrastrutture o Demolizioni. Mentre la responsabilità della funzione Produzione, in passato affidata esclusivamente a 3OFM, nel 2012 risulta condivisa tra lo stesso e il responsabile ambientale (17NFTM). Gli addetti amministrativi/tecnici grazie alla particolarità della loro funzione e posizione sono responsabili delle commesse che seguono direttamente e al contempo sono responsabili anche dei tecnici di cantiere. Gli addetti quindi, che prima si occupavano della programmazione delle commesse acquisite, ora sono anch'essi responsabili amministrativi/tecnici anche di commesse importanti (delle persone intervistate, si fa riferimento in particolare a: 27NFATE, 29NFATE, 35NFATE).

Nella funzione Real Estate, vista l'intenzione di penetrare il mercato, si è deciso di rafforzare il management, lasciando il coordinamento dei business developer a 16NFAM. Dal punto di vista di coordinamento generale della funzione condividono la responsabilità e l'operatività il presidente (2OFM) e il fratello più giovane (4OFM).

Nella riunione del cda, come visionato dai verbali (Documento 25), si è prospettato un percorso di introduzione di obiettivi più generali, partendo dall'anno 2013, in funzione dei risultati del cambiamento introdotto e del "recepimento" aziendale dello stesso. Gli indicatori a cui si fa riferimento in questa prima discussione sono i fatturati per divisione.

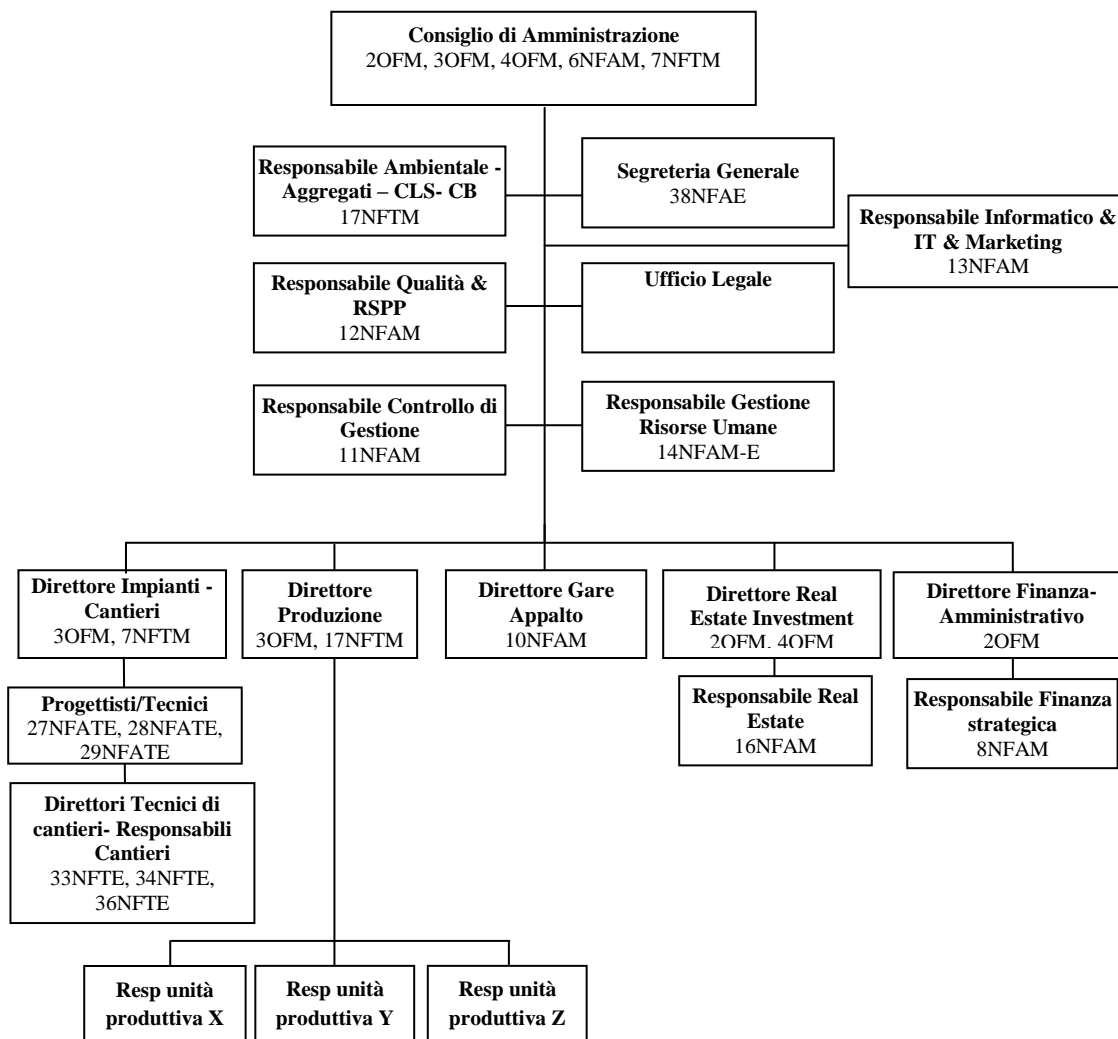


Figura 19 - Funzionigramma aziendale

Per quanto riguarda l'utilizzo dei sistemi di programmazione, a livello di commessa le numerose osservazioni effettuate nel 2012⁵⁰ rilevano l'effettivo utilizzo del nuovo software e l'incremento della circolazione dei report (anche intermedi) per evidenziare l'andamento economico-finanziario e tecnico della commessa. La riunione tecnica del sabato è divenuta un momento di condivisione operativa, ma anche "numerica" dello stato di avanzamento dei lavori, anche con i tecnici di cantiere. Qualora alcune commesse lo richiedano, si annotano anche degli incontri prolungati tra i due responsabili delle commesse (30FM, 7NFTM) e i responsabili amministrativi/tecnici (27NFATE, 29NFATE, 35NFATE e altri non intervistati). A tali incontri il ricercatore

⁵⁰ I dettagli sono inclusi nell'Appendice II.

non partecipa direttamente, ma durante successive visite in azienda, chiede notizia a tutti i componenti citati e le annotazioni dei vari componenti in tal senso, sono univoche (Informal meeting 71, 75, 77).

Inoltre l'andamento degli indicatori che danno rilevanza della fluidità comunicativa del flusso di gestione delle commesse evidenziano dati incoraggianti, come rileva lo stesso consulente esterno (37PCOLL) (Informal meeting 72), vista la recentissima introduzione del sistema. La circolazione di mail tra i vari gruppi, in merito alle attività da svolgere si intensifica a partire dal mese di Giugno (Informal meeting 73, 74, 75, 77), mese nel quale si concordano le prime tranches di rilevazione degli indicatori di risultato concordati.

Dal punto di vista della pianificazione strategica, a Giugno, il CFO (6NFAM) ricorda via mail prima e programma un incontro (in accordo con il responsabile commesse 7NFTM) poi, per predisporre la prima revisione del Business Plan 2011-2015 (Documento 21). I vari gruppi iniziano così ad incontrarsi con regolarità, impostando in autonomia un'agenda che rispetti la scadenza di invio per una prima visione del cda ad inizio Agosto. Le osservazioni dei mesi di Giugno e Luglio (Informal meeting 72, 73, 74, 75) mostrano come soprattutto i responsabili amministrativi/tecnici siano divenuti parte attiva anche in numerose situazioni di condivisione tra i responsabili commesse (3OFM e 7NFTM) e i responsabili/addetti tecnici.

Eventuali considerazioni verranno approfondite nella sezione conclusiva, dove accanto all'esplicitazione del funzionamento della teoria scelta sull'analisi delle informazioni, verranno proposte direttrici per futuri sviluppi della ricerca.

CONCLUSIONI E INDIRIZZI PER SVILUPPI FUTURI

Ripercorrendo l'intera trattazione e prendendo spunto dal titolo, tale lavoro ha inteso indagare le valenze tangibili ed intangibili dei sistemi di controllo di gestione attraverso l'analisi di un caso di studio che investiga i cambiamenti nei sistemi di controllo di gestione di un'impresa familiare di costruzioni (Vitali spa).

Il riferimento a valenza tangibile ed intangibile, come accennato in apertura, attinge da quanto Riccaboni (1999) descrive, rispettivamente, come dimensione materiale e dimensione immateriale di tali sistemi. In particolare, la dimensione materiale, a cui l'autore fa riferimento, è rappresentata dalla strumentazione tecnico-contabile e dalla mappa delle responsabilità, mentre la dimensione immateriale si sostanzia nel ruolo intimamente assegnato dai vertici al controllo e nelle modalità seguite nella gestione di tali meccanismi. Entrambe le dimensioni risultano fortemente legate alla domanda di ricerca che, come esplicitato nell'introduzione e nell'agreement agenda, intende indagare: **"Come le forze esterne ed interne influenzano il design, l'implementazione e l'utilizzo di un MCS in un'azienda familiare di costruzioni?"**. Tali influenze, riscontrabili lungo direttrici orizzontali e verticali alle diverse letterature, modificano i sistemi di controllo in senso stretto e anche il ruolo stesso che internamente viene ad essi assegnato.

Adottando la prospettiva teorica interpretativista si intende attingere alla teoria istituzionale per la comprensione del caso di studio analizzato e per avanzare (i) il contributo teorico e (ii) gli indirizzi per sviluppi di ricerca futuri.

Il rimando alle forze esterne è senz'altro importante come collegamento alla New Institutional Sociology che, a differenza delle altre teorie istituzionali, identifica l'istituzione come un "qualcosa" che non coincide con l'organizzazione, ma va oltre. In particolare, gli studi che ad essa fanno riferimento interpretano in maggioranza come forze esterne le forze normative e di scenario che agiscono sull'ambiente in cui operano le organizzazioni e le inducono ad assomigliarsi.

DiMaggio e Powell (1991) identificano tre meccanismi attraverso i quali l'insitutional isomorphic change si verifica e sono rispettivamente: "(1) *coercive isomorphism* that stems from political influence and the problem of legitimacy; (2) *mimetic isomorphism* resulting from standard responses to uncertainty; and (3)

normative isomorphism, associated with professionalization." (DiMaggio e Powell, 1991, p. 67)

Nel primo caso, l'isomorfismo coercitivo può derivare da pressioni formali ed informali esercitate sulle organizzazioni da altre imprese da cui sono dipendenti e attraverso aspettative culturali della società all'interno della quale esse funzionano. In alcune circostanze, il cambiamento organizzativo deriva direttamente da forze o "inviti" normativi. La maggioranza degli studi che adottano tale framework come è facilmente intuibile, riguarda fieldwork pubblici, dove il potere regolatorio è espresso in modo più evidente. Accanto a tali casistiche, si rintracciano anche quelle evidenze che descrivono settori in cui lo Stato interviene in modo deciso per regolamentare il comportamento delle imprese che ne fanno parte (del settore).

A differenza dei lavori precedenti, nel case study in considerazione, le forze istituzionali sono identificabili principalmente nella situazione generalizzata di crisi in cui le imprese del settore si trovano e nell'atteggiamento pro-attivo di questa impresa, che tende ad anticipare eventuali comportamenti costrittivi intrapresi dallo Stato o dalle agenzie nazionali del settore.

Entrando un po' più nel dettaglio, la Pubblica Amministrazione ha contribuito ad inasprire le posizioni di equilibrio di cash flow delle aziende edili che svolgono attività di edificazione e manutenzione pubblica attraverso l'emanazione del Patto di Stabilità. Per le imprese di costruzioni che hanno tale business inoltre, il recente decreto sugli appalti pubblici invita maggiormente tali aziende alla strutturazione dimensionale e all'attenzione ai processi interni, richiedendo ulteriori attestazioni di qualità (SOA) per poter partecipare alle gare pubbliche. Il d.d.l. sull'accesso alla professione di costruttore edile, inoltre, se da un lato intende frenare la formazione di micro-aziende da parte di dipendenti dimessi da realtà maggiori, dall'altro contribuisce alla professionalizzazione (fin dalla costituzione) con l'invito ad intraprendere un percorso di sviluppo intenso.

Come descritto dagli stessi addetti ai lavori dell'ANCE, il settore delle costruzioni è uno dei più regolamentati perché, oltre alla sua importanza a livello nazionale, necessita di una forte attenzione alla sicurezza dei lavoratori stessi e alla qualità delle opere, a maggior ragione, se sono opere a beneficio dei cittadini in generale. Inoltre, nonostante il mercato residenziale sia fortemente colpito dalla crisi economica attuale, ha risentito in modo cospicuo anche dell'inversione dell'andamento dei permessi di costruzione di

case, in atto dal 2006. La regolamentazione delle concessioni a costruire è un esempio di come la regolamentazione influisca in modo pesante anche sulle imprese il cui core business riguarda la committenza privata.

Il coercive isomorphism ha natura palese, come gli interventi normativi fin qui considerati, ma in molte occasioni potrebbe avere natura meno esplicita, come la situazione di crisi generalizzata e l'immobilismo del legislatore, che se da un lato, contribuisce alla razionalizzazione della polverizzazione del settore, dall'altro crea un senso di urgenza nella ricerca di soluzioni adeguate per la sopravvivenza e la crescita da parte delle imprese stesse. Nonostante il dialogo messo in atto a livello associativo con i principali istituti di credito, la riconsiderazione dei prestiti in essere ha inasprito il costo del finanziamento e ha posto limiti agli importi finanziati. Da qui il cresciuto interesse delle organizzazioni verso strumenti di finanziamento alternativi propri talvolta di mercati vicini a quello delle costruzioni, come quello del Real Estate. Per le imprese afferenti a questo mercato, le spinte normative sono più blande e la regolamentazione è lasciata quasi esclusivamente ai meccanismi di domanda e offerta. Questi comportamenti sembrano rispondere ai silenti interventi di politica finanziaria, fiscale ed economica a livello governativo.

A proposito delle fonti di finanziamento della Vitali spa, dal momento in cui ha inteso rafforzare la sua posizione nel mercato del real estate ha preso in considerazione la possibilità di chiedere disponibilità finanziarie ad un fondo privato, in modo da poter sostenere commesse di cospicui importi e di realizzazione pluriennale. Il progetto di costruzione dell'head quarter di Microsoft, come discusso, ha dato forte impulso all'impresa che proprio in quell'occasione ha beneficiato di un accordo con una sgr operante, tra gli altri, nel settore immobiliare. Nonostante tale accordo richieda una contrattazione bilaterale, la forza della controparte si è resa da subito evidente all'impresa in considerazione, la cui importanza dimensionale non era ancora consolidata. I rapporti con il player finanziario sono gestiti già dai primi incontri dal presidente (2OFM), dal responsabile finanza ordinaria e strategica (9NFAM e 8NFAM), dal responsabile amministrativo (6NFAM) e dal controller (11NFAM) per la parte relativa alla commessa dell'head quarter. La volontà di coinvolgere i manager non familiari nei rapporti, oltre a ragioni di competenza della job position, ha l'intento di dare, già dai primi incontri, un'immagine aziendale che crede nel management e sta

intraprendendo un percorso di professionalizzazione, che nelle volontà del presidente, intenderebbe convogliare in una quotazione sui mercati borsistici in un futuro prossimo¹³⁸.

Dal punto di vista interno, l'isomorfismo coercitivo interessa anche quelle influenze che sono legate a meccanismi di persuasione in atto nel campo organizzativo. Il forte ruolo assunto dal CdA, se da un lato ha contribuito a bilanciare le forze familiari con quelle non familiari, dall'altro ha inteso introdurre dei meccanismi di programmazione che regolano le modalità di svolgimento delle attività lavorative per la maggior parte dei dipendenti aziendali. Con ciò si intendono le job description disponibili nelle procedure aziendali e coerenti con le macro-attività dei gruppi di lavoro predisposti lungo il flusso delle commesse suddivise per BU. Inoltre, la maggioranza dei componenti del cda sono rintracciabili quali agenti del cambiamento intrapreso, per cui la loro influenza coercitiva si è manifestata anche in modo diretto.

Nel secondo caso, l'isomorfismo mimetico è un meccanismo istituzionale che non deriva dall'autorità coercitiva, ma dalla volontà dell'azienda di intraprendere processi imitativi di imprese dello stesso settore o di adozione dei modelli e delle "best practices" diffusi da parte di consulenti esterni all'organizzazione stessa. L'idea di imitare un'impresa di successo, chiaramente, non implica direttamente che il follower arrivi anch'esso al successo. In ogni caso ciò rappresenta una possibile risposta all'incertezza del follower e alla volontà di uniformarsi ai best practitioner e/o alle best practices. Poiché risulta più difficile la conoscenza delle strategie e delle policy interne, in molte occasioni, l'adozione da parte del follower della struttura organizzativa "legittimata" è più diffusa. In alcuni lavori si è osservato come ciò abbia provocato inefficienza, a causa della duplicazione di alcune funzioni, che nel best practitioner non sussiste.

Nel caso della Vitali spa, il cambiamento dell'organigramma avvenuto poco prima della rilevazione AS IS, è frutto di una rivisitazione dell'immagine aziendale ad opera principalmente del responsabile finanza strategica (8NFAM) e del responsabile marketing (13NFAM) per presentare l'impresa ai maggiori player del mercato del real estate. In realtà in pochi mesi anche l'apparato vendite aziendale si è strutturato per Business Unit anticipando quei comportamenti che sono stati mappati nel flusso delle commesse nel 2011 (Figure 12-16). L'afferenza dell'azienda al settore delle costruzioni

¹³⁸ Anche queste sono da considerarsi spinte legittimatorie.

in senso ampio e nello specifico ai mercati della produzione dei materiali, del real estate, delle infrastrutture e delle demolizioni ha aumentato le possibilità di contatto con operatori diversificati facilitando la strutturazione per Business Unit. Allo stesso tempo, però, la presenza dell'azienda in tutte le attività della catena del valore del settore, la rende particolare rispetto alla moltitudine di aziende competitor, che nella maggioranza dei casi svolgono al massimo una-due attività della Vitali spa. Data la sua posizione, quindi, l'azienda ha, da un lato, "guardato" le poche realtà ad essa simili e anche ai principali global contractor italiani ed esteri per conoscere il più possibile la loro organizzazione e i loro strumenti di gestione. Da qui l'importanza di discutere continuamente e comunicare la strategia al proprio interno, di impostare un sistema di contabilità analitica che abbia come oggetti di calcolo le Business Unit e di creare un sistema di prezzi di trasferimento che consentisse di poter assimilare quegli oggetti di calcolo a dei centri di profitto. Dall'altro lato, "l'anomalia" durante il percorso di crescita di non aver aumentato in modo proporzionale il numero dei dipendenti rispetto al fatturato rispecchia la condivisione dell'idea di business dei principali general contractor europei che trattano gli stessi volumi di quelli italiani, ma hanno una struttura più snella basata su forti relazioni di network piuttosto che sull'impiego diretto di proprie dipendenze.

Dal punto di vista delle best practices un'importante software house italiana ha iniziato a proporre soluzioni su misura per il mercato delle costruzioni oramai da una quindicina di anni, facendosi conoscere a livello nazionale per il portafoglio clienti, per i vantaggi del prodotto e per la massiccia campagna comunicativa sostenuta anche dalle principali testate giornalistiche. La software house in questione è la stessa che ha promosso l'introduzione del programma gestionale nel 2001 nella Vitali spa e che ha operato gli aggiornamenti di quel sistema contribuendo a fornire lo strumento di pianificazione e programmazione risultato del processo di cambiamento tratteggiato. Peraltro, le customizzazioni introdotte dai professional potrebbero contribuire a sviluppare un atteggiamento di isomorfismo da parte di altre imprese afferenti al mercato delle costruzioni italiano.

In generale nonostante si ravvisino delle forze riconducibili all'isomorfismo mimetico, esse sono mitigate da considerazioni interne in merito all'efficienza e alla

volontà di dare costantemente un'idea di differenziazione rispetto ai competitor. Tali forze interne verranno meglio spiegate nel prosieguo.

La terza tipologia di isomorfismo codificata da DiMaggio e Powell (1983, 1991) è quello normativo che deriva principalmente dalla professionalizzazione. In questi casi i proprietari e i manager di una organizzazione apprendono in "centri o in reti specializzate l'esistenza e la convenienza di nuovi metodi di conduzione o di nuove tecnologie" (Bonazzi, 2008, p. 475). In questo tipo di isomorfismo, quindi, la scelta del cambiamento non deriva da costrizione o da incertezza, ma dalla "libera e ragionata consapevolezza della superiorità delle nuove pratiche rispetto alle vecchie" (Bonazzi, 2008, p.475).

I riferimenti del case study a questa tipologia di indirizzo al comportamento omogeneo sono ampi. In particolare i responsabili aziendali hanno per la maggior parte un background universitario connaturato alla posizione che occupano, un network interessante soprattutto per il responsabile di finanza straordinaria, i business developer, il responsabile real estate e la proprietà, dal canto suo, può contare su ampie relazioni locali, nazionali ed internazionali instaurate negli anni anche dalle precedenti generazioni. Il fratello più giovane, oltre ad essere il presidente dell'ANCE giovani locale, ha recentemente acquisito una ragguardevole posizione all'interno dell'associazione anche a livello nazionale. Le esperienze estere gli hanno poi permesso di entrare in contatto con realtà nel ramo dell'engineering di importanza internazionale.

Negli ultimi anni il meccanismo delle assunzioni nell'azienda rispecchia quello che in letteratura viene descritto come "filtering of professional" (DiMaggio e Powell, 1991, p. 71), ossia una forte selezione non solo del background di competenze ed esperienze commisurato alla bassa età anagrafica media, ma anche della dedizione al lavoro e dell'attitudine ad assumere posizioni di responsabilità. Dal punto di vista dei professional interessati nel percorso di cambiamento:

- il responsabile finanza strategica (8NFAM) ha svolto un ruolo di primo piano nel cambiamento accanto al responsabile amministrativo (6NFAM);
- i softwaristi hanno partecipato attivamente alla divulgazione delle conoscenze tecniche sul nuovo programma e sugli adattamenti richiesti;
- il professional esterno promotore, unitamente al top management, del progetto di orientamento alla collaborazione è stato decisivo nel tentativo, poi riuscito, di far

comunicare i "tecnici" con gli "amministrativi", in modo da creare un sistema condiviso internamente e non per mero intento legittimatorio nei confronti dei competitor e degli istituti di credito. Le numerose occasioni di incontro sono servite anche a far comprendere in modo generalizzato le attività di ciascuno e il contributo individuale alla molteplicità delle commesse gestite;

- il ricercatore, come descritto, ha favorito la discussione su alcuni concetti ritenuti fondamentali nel programma di cambiamento e, stando a stretto contatto sia con i tecnici che con gli amministrativi, ha, con intensità diverse, contribuito alla creazione della sensazione di urgenza del cambiamento e promosso un linguaggio che tenesse in considerazione gli aspetti finanziari accanto a quelli economici.

Come annotazione finale è da considerare come sia difficile distinguere esattamente tra le tre tipologie di isomorfismo, poiché più che un fatto oggettivo, molte volte la distinzione dipende dal "senso che i soggetti conferiscono alle proprie azioni" (p. 475). Se si considera il meccanismo delle SOA, oltre a rappresentare un intervento coercitivo di regolamentazione potrebbero essere intese anche come best practices del settore (afferenti quindi anche all'isomorfismo mimetico); d'altro canto l'intervento massiccio a livello italiano dei consulenti STR nel proporre soluzioni IT su misura per le aziende di questo settore, può essere considerato un meccanismo border line tra isomorfismo mimetico e normativo.

Come ricordano recentemente Tsamenyi et al. (2006) il framework teorico della NIS ha beneficiato nel corso del tempo di studi (Powell, 1991; Oliver, 1992; Hoque e Hopper, 1997; Modell, 2002) che hanno riconosciuto l'importanza delle forze di mercato accanto a quelle normativo-istituzionali, nonostante i primi lavori (DiMaggio e Powell, 1983) non attribuissero grande rilevanza a quest'ultime. Lo studio di Powell (1991) ha contribuito ad ampliare la discussione sulle forze di mercato, sostenendo che anch'esse possono andare nella stessa direzione di quelle istituzionali nell'influenzare il comportamento delle organizzazioni. Lo studio presentato, è in linea con questa considerazione e intende rafforzare l'esplorazione della New Institutional Sociology nella letteratura di management accounting rispondendo agli espliciti inviti rintracciabili nei lavori di Brignall e Modell (2000), Collier (2001), Modell (2002), Dillar et al. (2004).

In particolare il riferimento ai trend ciclici dei settori ha permesso di descrivere in precedenza l'inversione dell'andamento strutturale della domanda e dell'offerta nel settore edile (Resmini, 2009), evidenziata in Italia con la crisi di inizio anni novanta del secolo scorso.

Tale situazione ha contribuito allo sviluppo della frammentazione settoriale e della specializzazione delle medie imprese del settore che preferiscono calmierare le assunzioni per mantenersi più flessibili. Questo comportamento si è acuito con la crisi economica odierna che fa registrare dei considerevoli tassi di chiusura aziendale soprattutto nelle imprese con meno di 50 addetti che rappresentavano nel 2008 il 99,7% del numero totale e l'82% del fatturato nazionale. Nonostante lo scenario settoriale italiano delle costruzioni sia caratterizzato in prevalenza da dimensioni aziendali medio-piccole e micro, esistono, come già introdotto, realtà molto strutturate che si annoverano tra i principali general contractor a livello europeo. L'impresa investigata dal punto di vista dimensionale, già all'inizio dell'analisi (nel 2010) rientra nelle oltre mille imprese italiane con addetti compresi tra i 50 e i 249. Grazie alle commesse in essere prima del periodo di crisi, la Vitali spa sta affrontando gli scenari economici odierni in modo aggressivo, nonostante risenta dell'inasprimento delle situazioni creditizie. L'entrata nel mercato del real estate ha impresso maggiore velocità al percorso di professionalizzazione, poiché i competitor non sono solo i general contractor a cui si faceva riferimento in precedenza, ma nello scenario immobiliare operano molte multinazionali e banche d'affari il cui appeal comunicativo è consolidato da anni. La crescita dei momenti di interfaccia con tali realtà è stata una delle forze principali che ha spinto la Vitali verso il forte percorso di cambiamento avvenuto dal 2010.

Nonostante non vi sia una rilevazione precisa delle quote di mercato detenute dall'azienda all'inizio del 2010 e a fine 2012, tuttavia, si possono formulare alcune riflessioni. In ciascuna area di business, nonostante il periodo di difficoltà, sono stati acquisiti dei progetti di importanza strategica, soprattutto nell'ambito delle infrastrutture. Gli importanti interventi richiesti in tali commesse, hanno dato un nuovo impulso anche alla produzione dei materiali, che a differenza degli altri, è il business che ha risentito della stasi del mercato. Sempre nel biennio considerato, alcuni competitor sono usciti dal mercato, per fallimento o per riconversione, anche parziale, del business. Non si assiste alla presenza di nuovi entranti, non tanto per le barriere

all'entrata che riguardano più che altro le scelte strategiche di investimento¹³⁹, ma per la fortissima situazione di crisi che ha investito tutto il settore. Inoltre, a fine 2011, è stata commissionata una rilevazione della percezione esterna del marchio che ha mostrato come negli ultimi cinque anni, i clienti, i competitor e i professionisti (i.e. studi commercialisti, associazioni di categoria e istituti bancari correlati) abbiano riconsiderato l'immagine dell'impresa associandola ad alcune opere specifiche come un tratto autostradale (i.e. Bre.be.mi), un ponte (i.e. Ponte di Lecco), l'Expo2015 e ad alcune iniziative immobiliari.

A differenza dei precedenti studi, le forze di mercato hanno un'influenza maggiore nell'indirizzare il processo di cambiamento descritto rispetto alle forze normative. In particolare i meccanismi di mercato sembrano anticipare anche alcuni interventi normativi messi in atto di recente e dopo il periodo di analisi del caso di studio. Si intende far riferimento ad esempio alla proposta di aderire al regime della contabilità finanziaria che consente di tener conto degli squilibri di cash flow nel pagamento delle ottemperanze fiscali. Tale intervento normativo non è stato reso obbligatorio, ma è lasciato all'adesione volontaria da parte delle imprese, anche perché implica la completa riconsiderazione delle attività del ciclo attivo e passivo e della fruibilità delle informazioni storiche.

Il processo di cambiamento proposto in questa dissertazione, in linea con la teoria istituzionale, rileva accanto ai "problemi di adattamento esterno", quelli di "integrazione interna" (Schein, 1990, p. 73). Nonostante i due gruppi di potere prevalenti (i.e. tecnico e amministrativo) fossero poco amalgamati tra loro, come risulta dalla rilevazione AS IS, erano entrambi sufficientemente bilanciati dal punto di vista del potere, poiché il presidente e il vice-presidente di fatto sovrintendevano le due aree. Nonostante ciò, la cultura prevalente era più di stampo tecnico/ingegneristico a riprova dell'evoluzione storica dell'impresa e dalle radici delle precedenti generazioni.

L'introduzione del sistema di budgeting (dalla pianificazione alla programmazione e al controllo) ha fortemente contribuito alla collaborazione/comunicazione, alla delega formale al raggiungimento degli obiettivi coinvolgendo anche dipendenti non familiari e si è rivelato un mezzo necessario per l'acquisizione di competenze considerate imprescindibili nei mercati sui quali l'azienda si trova oggi a competere.

¹³⁹ Ad eccezione della BU Produzione.

Dal punto di vista teorico, le considerazioni di Pfeffer sul potere (1981, 1992, 1997) sono state molto utili durante l'analisi delle informazioni poiché hanno consentito di rilevare:

- le *fonti del potere*: (i) crisi economica e finanziaria (esterna); (ii) Patto di Stabilità (esterna); (iii) lo sviluppo di due nuovi business (real estate e infrastrutture) che implica player strutturati (i.e. general contractor, fondi di private equity, autorità pubbliche) e l'aumento della complessità dei progetti di costruzione (esterna); (iv) lo spostamento del dominio culturale dei membri tecnici con il loro punto di vista economico e focus sull'attività tecnica (interna); (v) il bilanciamento negli agenti al cambiamento tra il responsabile finanza strategica (con il suo forte background finanziario) e i manager non familiari che sono coinvolti da più tempo nell'azienda (interna).

- le *relazioni di interdipendenza tra i soggetti*, senza le quali il potere non può manifestarsi: il flusso delle commesse costruito ha inteso rafforzare le relazioni di interdipendenza esistenti, rafforzando però lo scambio tra la parte tecnica e amministrativa, così come tra manager e dipendenti;

- le *posizioni formali* che aiutano la legittimazione del potere da parte degli individui: tranne i professional, i principali agenti del cambiamento (i.e. 6NFAM, 8NFAM, 7NFTM e in modo meno palese: 2OFM, 4OFM) hanno tutti delle posizioni ben precise all'interno dell'organizzazione e possono far valere la loro autorità;

- le *resistenze al cambiamento*: principalmente derivanti dai dipendenti e dai manager tecnici per il loro attaccamento alla qualità dell'opera costruita, più che alla "burocrazia" che ciò comporta.

In ogni caso, visto il forte carattere relazionale del potere riscontrato nel case study e i suoi connotati enabling e constraining, l'articolazione del potere proposta da Giddens, sembra quella che aiuta meglio a comprendere i meccanismi sviluppati nel lavoro di tesi che paiono distanti da quelli che evidenziano la natura conflittuale (Cooper et al., 1981; Markus e Pfeffer, 1983; Neimark e Tinker, 1986; Armstrong, 1987; Hopper et al., 1987; Miller e O'Leary, 1987). Inoltre tale visione appare ancora poco approfondita negli studi di accounting (Burchell et al., 1980; Hopwood, 1983 e 1987).

Il carattere enabling del potere è facilmente rintracciabile in tutti i soggetti aziendali descritti, anche in quelli con forte background tecnico. Questi ultimi, infatti, nonostante all'inizio dello studio non sentissero l'esigenza dell'introduzione del nuovo sistema e

della riorganizzazione delle attività per una gestione più efficiente, hanno via via condiviso le intenzioni dei change agents grazie anche alle crescenti difficoltà della situazione esterna. Le situazioni di resistenza iniziali, descritte nella sezione del caso, si sono ammorbidite poiché gli interessi e gli obiettivi sono diventati condivisi e in questo si esplica principalmente la natura enabling del conflitto. Per questo motivo, infine, questo studio prende le distanze da quello di Covaleski e Dirsmith (1988) che descrive la capacità da parte di chi resiste al cambiamento di sollevare sufficiente potere per bloccare il fluire.

Gli studi che avanzano delle considerazioni sul framework della New Institutional Sociology descritti in precedenza (Collier, 2001; Modell, 2002 e Tsamenyi et al., 2006) evidenziano il ruolo del management quale conciliatore tra le forze esterne e le caratterizzazioni interne derivanti dalla connotazione culturale prevalente. Per tale ragione si interessano, in particolare, delle relazioni di potere. Pensando ad alcuni competitor (i.e. general contractor) un ruolo di conciliazione svolto dai manager della Vitali spa è stato nel moderare, per motivi di efficienza interna, la spinta alla separazione netta delle attività e del personale tra le varie BU (evidenziato chiaramente nella figura 12). Gli stessi top manager, consapevoli delle forze esterne, hanno saputo reindirizzare fortemente la strategia interna cercando di penetrare il settore del real estate, che come descritto, consente qualche spazio di manovra nonostante il periodo di contingenze negative.

In ogni caso, lo studio mostra come parte del management e della proprietà abbiano intravisto principalmente nelle forze di mercato che si stavano delineando, un'opportunità per ridurre il loose coupling tra quanto manifestato e quanto realmente in atto e dovuto essenzialmente al forte periodo di crescita che ha caratterizzato l'impresa fino al 2010. La considerazione di tali forze era in linea anche con l'efficienza interna e per questo motivo la coalizione amministrativa ha cercato di accogliere l'invito alla programmazione, al monitoraggio finanziario e all'attenzione sia alle azioni che ai risultati. Ciò spiega anche il fatto che il responsabile commesse (7NFTM) abbia preso parte in seguito alle attività di cambiamento in atto. Il suo ruolo è in ogni caso da intendersi fondamentale, accanto a quello del vice-presidente (3OFM) perché ha consentito di fatto l'avvicinamento tra la sfera tecnica e amministrativa, garantita poi in pratica dal ruolo dei tecnici/amministrativi. Questa figura è un elemento innovativo

rispetto agli studi precedenti, in quanto oltre a rendere esplicito il legame tra la parte tecnica e amministrativa, la loro responsabilizzazione e professionalizzazione (grazie anche ai professional esterni) garantisce l'utilizzo del sistema di management accounting stesso, così come ravvisato nel periodo di osservazione dello strumento in uso.

Dal punto di vista delle posizioni di responsabilità e del potere quindi, interessanti riflessioni possono essere avanzate sul bilanciamento tra management familiare e non familiare. Rispetto alla situazione iniziale, durante il periodo di cambiamento, i manager non familiari hanno svolto un ruolo di prima linea e la situazione descritta alla fine del 2012 vede una redistribuzione del bilanciamento familiare-non familiare sia nel cda, sia a capo delle aree di business. Si ricordi in particolare come la responsabilità della BU costruzioni/infrastrutture sia condivisa dal vice-presidente (3OFM) e dal responsabile commesse (7NFTM), la responsabilità della BU produzione sia anch'essa condivisa tra lo stesso vice-presidente e il responsabile produzione (17NFTM) e infine la responsabilità della BU real estate, nonostante sia lasciata ai due manager familiari (2OFM e 4OFM), registri un crescente 'incidenza nel decision-making del c.d. responsabile real estate (16NFAM).

Tali evidenze sono utili anche alla comprensione di come il bilanciamento familiare-non familiare sia stato determinante nel percorso di cambiamento per agevolare i vantaggi descritti negli studi proposti nella literature review a proposito della visione più oggettiva di quelli che la letteratura prevalente sulle aziende familiari identifica come professional. Ciò consente di riscontrare quei meccanismi di efficacia-efficienza che sono stati adottati nell'implementazione del budgeting. A livello di design del sistema stesso, invece, la riconsiderazione dello strategic planning 1 consente di concordare con le evidenze di Hall e Nordqvist (2008) in merito all'invito ad approfondire il ruolo dei professional. Questi ultimi, infatti, non sono portatori di competenza oggettiva, come il family business mainstreaming sostiene, ma il fatto stesso di afferire ad un'organizzazione e quindi ad una cultura organizzativa, influisce sull'oggettività della presa di decisioni. Hall e Nordqvist (2008) suggeriscono quindi di analizzare anche la "competenza culturale" dei professional. Tale competenza mitiga, come nel caso del responsabile amministrativo (6NFAM) e anche del responsabile delle commesse (7NFTM), l'oggettività di alcune scelte in funzione dell'aderenza ai

meccanismi culturali della proprietà. In particolare, i risultati del lavoro possono arricchire la definizione di cultural competence proposta da Hall e Nordqvist (2008) considerando accanto alla conoscenza degli obiettivi e dei significati dei "key family members", anche quelli di quei dipendenti non familiari che, attraverso il percorso di cambiamento, acquistano posizioni di potere e responsabilità o sono considerati chiave perché esprimono la cultura dominante o i valori dell'organizzazione stessa.

A proposito della cultura dominante, la presa in considerazione delle forze esterne da parte del management, soprattutto amministrativo, ha consentito inoltre un riequilibrio di potere interno rispetto al predominante imprinting tecnico. Gli studi sulla cultura organizzativa e Dent (1991) tra questi è considerato il capostipite, analizzano l'importanza delle forze istituzionali e di mercato nell'azione di messa in discussione della cultura prevalente.

Come anticipato in apertura, tali forze influenzano anche i sistemi di controllo dal punto di vista tangibile. Possono quindi essere avanzate alcune riflessioni rispetto agli studi a cavallo degli anni ottanta e novanta del secolo scorso che intendevano ricercare alternative agli strumenti di gestione e controllo fino ad allora studiati e descritti. Lo strumento della pianificazione strategica e della programmazione dalla sua introduzione, nei primi anni del secolo scorso, nelle amministrazioni pubbliche di alcuni dei principali Paesi del mondo, ha visto un'evoluzione accademica e di prassi aziendale, che ha codificato le innovazioni strumentali e talvolta di logica come: incremental budget, revised budget, contingency budgets, flexible budget, rolling budget, activity based budgeting, better budgeting e beyond budgeting.

Pensando al nuovo strategic planning a livello aziendale e di commessa introdotto nel caso di studio, l'invito alla collaborazione tra (i) la parte tecnica e la parte amministrativa e tra (ii) i vari uffici, ha consentito lo sviluppo di una logica che lavora sul processo della commessa e quindi sulle singole attività che lo compongono. Il riferimento al budget basato sulle attività (ABB) appare chiaro, nonostante si rilevino pochi studi in tal senso, vista anche la complessità nell'impostazione e nel garantirne un buon funzionamento. Il riferimento al budgeting, anziché al budget, ben noto in letteratura, trova spunto di condivisione anche nel caso affrontato, dove il dare rilevanza al metodo viene declinato in tutti i contenuti che fanno riferimento alle c.d. valenze intangibili.

Dal punto di vista delle logiche sottostanti in riferimento agli approcci di controllo e organizzativi, il budget viene a più corde definito top-down, bottom-up o misto. Nell'approccio misto, la letteratura in genere si riferisce alla sequenza top-down, bottom-up, top-down, rispettivamente per la definizione degli obiettivi, l'individuazione delle attività e delle risorse utili e infine per le modifiche e l'approvazione finale. L'evidenza esplorata, anche per la peculiarità produttiva, pare riflettere una sequenza bottom-up, top-down per dare maggior importanza agli "indirizzi strategici" raccolti da chi generalmente sta più vicino al mercato e ai clienti. Infatti nella prima fase i vari gruppi, che seguono le commesse da vicino, raccolgono le informazioni in merito ai progetti in corso, acquisiti ma non iniziati e presunti, li raccordano a livello di portafoglio, aggiungono delle possibili traiettorie di sviluppo e le inviano al consiglio di amministrazione per una prima verifica. Da questo punto in poi, i gruppi sono prevalentemente a componente manageriale e revisionano il documento di pianificazione e programmazione delle commesse, fino all'approvazione finale.

Scendendo più nel dettaglio, la formalizzazione di questa procedura riflette, oltre al core business, il repentino passaggio dimensionale, in quanto in ogni gruppo, si rileva una componente manageriale (anche appartenente al cda) che pare trasformare la sequenza bottom-up, top-down in un continuum a più tempi, dove l'interrelazione stretta tra i vari gruppi, sfuma i confini stessi di quanto definibile top-down e quanto bottom-up. Se a livello practitioner, queste riflessioni possono indirizzare percorsi di analisi in altre organizzazioni, dal punto di vista teorico, l'importanza della partecipazione ampia al processo di budgeting, del forte coinvolgimento dei front line, della continua interrelazione tra "tecnici" e "amministrativi" e tra proprietari e manager, garantisce alcuni spazi di contributo sul meccanismo di budgeting. Inoltre l'evidenziazione dei gruppi di lavoro che governano "macro-attività" e l'idea di installare degli indicatori che controllano il flusso di interrelazione tra i vari gruppi permette di evidenziare degli oggetti di calcolo "macro-attività" che potrebbero non subire le difficoltà di mappatura e controllo del livello inferiore di disaggregazione (i.e. "attività").

Tali macro-attività potrebbero trovare dialogo con la working breakdown structure, uno dei metodi più noti nella letteratura di project management e al pari della logica che governa il Time driven ABC, si avanzerebbero proposte di driver vicini alle intenzioni di consumo delle principali attività contenute in ogni aggregato superiore.

Dal punto di vista dell'intersezione con la cultura familiare, nonostante in alcuni sistemi quali ad esempio quello delle Balanced Scorecard tale riferimento è reso esplicito dall'introduzione di una prospettiva che raccoglie indicatori ad essa strettamente afferenti (Craig e Moores, 2005 e 2010), alcune considerazioni possono essere avanzate anche in questo caso. Nella fase di design del ciclo di pianificazione, in particolare, la scelta dei membri dei gruppi ha tenuto in stretta considerazione tale caratteristica, così come gli indicatori introdotti per misurare la creazione di valore del progetto aiutano a rendere più oggettiva (i.e. riferimento strettamente al business e non alla famiglia) la valutazione dell'acquisizione e della realizzazione della commessa.

Pensando all'investigazione della dimensione immateriale dei sistemi di controllo, la letteratura che si concentra sul ruolo affidato agli stessi nelle organizzazioni può essere raccolta per lo più nelle due prospettive teoriche discusse che, nonostante in taluni casi vengano date per scontato, è parso importante riprendere per evidenziarne le somiglianze e differenze poiché l'oggetto di discussione è il medesimo. Inoltre, il raffronto consente di mettere in evidenza le interessanti prospettive di sviluppo della letteratura sulle family firm, anche in merito all'adozione dell'approccio interpretativo (Hall e Nordqvist, 2008).

In conclusione, le direttrici lungo le quali tracciare possibili sviluppi futuri possono beneficiare dell'intreccio delle letterature di management accounting e control, delle family firm e anche (eventualmente) del project management e delle costruzioni.

La letteratura di management e control potrebbe beneficiare di case study pubblici e privati di imprese che abbiano le caratteristiche degli altri due filoni teorici citati (i.e. aziende familiari e di progetto). Ciò potrebbe avanzare argomentazioni interessanti afferenti ad esempio ai meccanismi di governance, alle motivazioni dell'impiego dei sistemi di controllo di gestione e alla scelta di alcuni sistemi piuttosto che altri, vista la peculiarità di tali imprese. Dal punto di vista delle valenze intangibili, la cultura aziendale e i meccanismi di potere offrono sicuramente spazi di contribuzione sia per approcci interpretativisti che per approcci positivisti riguardanti una o più aziende familiari e di progetto (e/o di costruzioni).

Dal punto di vista della letteratura sui family business, inoltre, i limitati contributi sui sistemi di controllo offrono grandi opportunità di esplorazione, soprattutto se in relazione alle forze di isomorfismo normativo descritte che possono essere facilmente

ricondotte a quei lavori che intendono la professionalizzazione come processo (Hall e Nordqvist, 2008; Dekker et al., 2012; Stewart e Hitt, 2012). Tale approfondimento può essere anche sostenuto dalla metodologia adottata in questa dissertazione, che consente di rilevare da vicino e da più fonti le reali implicazioni del percorso in atto. Sia studi nella letteratura di management e control (Otley, 1999; Burns, 2000), sia studi sulle family firm (Poza et al., 1998), infatti, incoraggiano ricerche di natura longitudinale condotte attraverso l'action research.

In merito alle letterature più tecniche del project management e delle costruzioni, come descritto nella sezione dedicata alla metodologia, interessanti implicazioni possono venire dalla considerazione del legame tra i sistemi di controllo (i.e. Bryde e Wright, 2007) e la strategia (i.e. Patanakul e Shenhar, 2011) introducendo studi che considerano i legami tra i sistemi di controllo micro (progetto) e macro (organizzazione nel suo complesso), anziché focalizzarsi solamente sui sistemi di controllo di progetto (i.e. Tuuli et al., 2010).

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

- Abernethy M. A. e Chua W. F. (1996), "A field study of control system "redesign": the impact of institutional processes on strategic choice", *Contemporary Accounting Research*, 13, 2: pp. 569-606.
- Abrahamson E. (1991), "Managerial fads and fashions: the diffusion and rejection of innovations", *The Academy of Management Review*, 16, 3: pp. 586-612.
- Adizes I. (1979), "Organizational passages: Diagnosing and treating lifecycle problems of organizations", *Organizational Dynamics*, 8, 1: pp. 3-25.
- Adler P. S. e Borys B. (1996), "Two types of bureaucracy: Enabling and coercive", *Administrative Science Quarterly*, 41, 1: pp. 61-89.
- Adler P. S. e Chen C. X. (2011), "Combining creativity and control: understanding individual motivation in large-scale collaborative creativity", *Accounting, Organizations and Society*, 36: pp. 63-85.
- Ahrens T. (1996), "Styles of accountability", *Accounting, Organizations and Society*, 21, 2/3: pp. 139-173.
- Ahrens T. (1997), "Talking accounting: an ethnography of management knowledge in British and German Brewers", *Accounting, Organizations and Society*, 22, 7: pp. 617-637.
- Ahrens T. e Chapman C. S. (2004), "Accounting for flexibility and efficiency: a field study of management control systems in a restaurant chain", *Contemporary Accounting Research*, 21, 2: pp. 271-301.
- Ahrens T. e Dent J. F. (1998), "Accounting and organizations: realizing the richness of field research", *Journal of Management Accounting Research*, 10: pp. 1-39.
- Alcorn P. B. (1982), *Success and survival in the family-owned firms*, McGraw-Hill, New York.
- Alvesson M. (1993), *Cultural perspectives on organizations*, Cambridge University Press, Cambridge, UK.
- Alvesson M. (2002), *Understanding organizational culture*, Sage, London.
- Alvesson M. e Berg O. (1992), *Corporate culture and organizational symbolism: an overview*, De Gruyter, Berlin.

- Alvesson M. e Kärreman D. (2004), “Interfaces of control. Technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm”, *Accounting, Organizations and Society*, 29: pp. 423–444.
- Alvesson M. e Willmott H. (2002), “Identity regulation as organizational control: producing the appropriate individual”, *Journal of Management Studies*, 39, 5: pp. 619-644.
- Ance (2011)[a], *Osservatorio congiunturale sull'industria delle costruzioni*, Ance Direzione Affari Economici e Centro Studi, Roma.
- Ance (2011)[b], *La struttura delle imprese di costruzioni*, Ance Direzione Affari Economici e Centro Studi, Roma.
- Ance (2012), *Osservatorio congiunturale sull'industria delle costruzioni*, Ance Direzione Affari Economici e Centro Studi, Roma.
- Ance-Luiss (2002), *Analisi delle dinamiche economico-finanziarie e competitive delle imprese di costruzioni in Italia*, EdilStampa, Roma.
- Armstrong P. (1987), “The rise of accounting controls in British capitalist enterprises”, *Accounting, Organizations and Society*, 12, 5: pp. 415–436.
- Armstrong P. (1994), “The influence of Michel Foucault on accounting research”, *Critical Perspective on Accounting*, 5: pp. 25-55.
- Arosa B., Iturralde T. e Maseda A. (2010), “Ownership structure and firm performance in non-listed firms: Evidence from Spain”, *Journal of Family Business Strategy*, 1: pp. 88-96.
- Astrachan J. H. (2010), “Strategy in family business: toward a multidimensional research agenda”, *Journal of Family Business Strategy*, 1: pp. 6-14.
- Astrachan J. H., Klein S. B. e Smyrnios K. X. (2002), “The F-PEC Scale of family influence: a proposal for solving the family business definition problem”, *Family Business Review*, 15, 1: pp. 45-58.
- Astrachan J. H. e Kolenko T. A. (1994), “A neglected factor explaining family business success: Human resource practices”, *Family Business Review*, 7, 3: pp. 251-262.
- Awasthi V. N., Chow, C. W. e Wu A. (1998), “Performance measure and resource expenditure choices in a teamwork environment: the effects of national culture”, *Management Accounting Research*, 9, 2: pp. 119-138.

- Baard V. (2010), "A critical review of interventionist research", *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7, 1: pp. 13-45.
- Bachrach P. e Baratz M. S. (1962), "Two faces of power", *American Political Science Review*, 56, 4: pp. 947-952.
- Bachrach P. e Baratz M. S. (1970), *Power and poverty: theory and practice*, Oxford University Press, Oxford.
- Bachrach P. e Baratz M. S. (1982), "This week's citation classic", *American Political Science Review*, 14, 5: pp. 22.
- Bariff M. L. e Galbriath J. R. (1978), "Intraorganizational power considerations for designing information systems", *Accounting, Organizations and Society*, 3, 1: pp. 15-27.
- Barney J. (1991), "Firm resources and sustained competitive advantage", *Journal of Management*, 17, 1: pp. 99-120.
- Barry B. (1975), "The development of organisation structure in the family business", *Journal of General Management*, 3, 1: pp. 42-60.
- Barth E., Gulbrandsen T. e Schønea P. (2005), "Family ownership and productivity: The role of owner-management", *Journal of Corporate Finance*, 11: pp. 107-127.
- Basco R. e Pérez Rodríguez M. J. (2009), "Studying the family enterprise holistically: Evidence for integrated family and business systems", *Family Business Review*, 22, 1: pp. 82-95.
- Baxter J. A. e Chua W. F. (2003), "Alternative management accounting research-whence and whither", *Accounting, Organizations and Society*, 28: pp. 97-126.
- Benedict B. (1968), "Family firms and economic development", *Southwestern Journal of Anthropology*, 24, 1: pp. 1-19.
- Bennedsen M., Nielsen K. M., Pérez-González F. e Wolfenzon D. (2007), "Inside the family firm: the role of families in succession decisions and performance", *The Quarterly Journal of Economics*, 122, 2: pp. 647-691.
- Berenbeim R. E. (1990), "How business families manage the transition from owner to professional management", *Family Business Review*, 3: pp. 69-110.
- Berger P. L. e Luckmann T. (1966), *The social construction of the reality*, Doubleday Anchor, New York.

- Berger P. L. e Luckmann T. (1969) *La realtà come costruzione sociale*, Il Mulino, Bologna.
- Berry A. J., Capps T., Cooper D., Fergusson P., Hopper T. e Lowe E. A. (1985) "Management control in an area of the NCB: Rationales of accounting practices in a public enterprise", *Accounting, Organizations and Society*, 10, 1: pp. 3-28.
- Bertrand M. e Schoar A. (2006), "The role of family in family firms", *Journal of Economic Perspectives*, 20, 2: pp. 73-96.
- Bettinelli C. (2009), "The Board of Directors as an instrument for family business entrepreneurs", in Dossena G. (a cura di), *Entrepreneur and enterprise: Lights and shadows from the Italian experience*, McGraw-Hill, Milano.
- Bettinelli C. (2011), "Boards of Directors in family firms: an exploratory study of structure and group process", *Family Business Review*, 24, 2: pp. 151-169.
- Bhimani A. (1996), *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford.
- Bhimani A. (2003), "A study of the emergence of management accounting system ethos and its influence on perceived system success", *Accounting, Organizations and Society*, 28: pp. 523-548.
- Bloom N. e Van Reenen J. (2007), "Measuring and explaining management practices across firms and countries", *Quarterly Journal of Economics*, 122: pp. 1351-1408.
- Blumentritt T. (2006), "The relationship between boards and planning in family businesses", *Family Business Review*, 19, 1: pp. 65-72.
- Boland R. J. Jr (1993), "Accounting and the Interpretive Act", *Accounting, Organizations and Society*, 18, 2/3: pp. 125-146.
- Boland R. J. Jr (1996), "Why shared meanings have no place in structuration theory: a reply to Scapens and Macintosh", *Accounting, Organizations and Society*, 21, 7/8: pp. 691-697.
- Bon R. e Pietroforte R. (1990), "Historical comparison of construction sectors in the United States, Japan, Italy and Finland using input-output tables", *Construction Management and Economics*, 8: pp. 233-247
- Bonazzi G. (2008), *Storia del pensiero organizzativo*, FrancoAngeli, Milano.

- Bonilla C. A., Sepulveda J. e Carvajal M. (2010), "Family ownership and firm performance in Chile: A note on Martinez et al.'s evidence", *Family Business Review*, 23, 2: pp. 148-154.
- Bonner S. E. e Sprinkle G. B. (2002), "The effects of monetary incentives on effort and task performance: theories, evidence, and a framework for research", *Accounting, Organizations and Society*, 27, 4/5: pp. 303-345.
- Broadbent J e Laughlin R. (2009), "Performance management systems: a conceptual model", *Management Accounting Research*, 20: pp. 283-295.
- Brignall S. e Modell S. (2000), "An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector'", *Management Accounting Research*, 11, 3: pp. 281-306.
- Bryde D. J. e Wright G. H. (2007), "Project management priorities and the link with performance management systems", *Project Management Journal*, 38, 4: pp. 5-11.
- Burchell S., Clubb C., Hopwood A., Hughes J. e Nahapiet J. (1980), "The roles of accounting in organizations and society", *Accounting, Organizations and Society*, 5, 1: pp. 5-27.
- Burns J. (2000), "The dynamics of accounting change: interplay between new practices, routines, institutions, power and politics", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13, 5: pp. 566-596.
- Burns J. e Scapens R. W. (2000), "Conceptualizing management accounting change: an institutional framework", *Management Accounting Research*, 11, 3-25.
- Burns J. e Vaivio J. (2001), "Management accounting change", *Management Accounting Research*, 12: pp. 389-402.
- Burrell G. e Morgan G. (1979), *Sociological paradigms and organizational analysis*, Heinemann, London.
- Busco C. (2002), *Sistemi di controllo e cultura aziendale*, Cedam, Padova.
- Cameron K. S. e Whetten D. A. (1981), "Perceptions of organizational effectiveness over organizational life cycles", *Administrative Science Quarterly*, 26, 4: pp. 525-544.
- Carpenter V. L. e Feroz E. H. (2001), "Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted

- accounting principles”, *Accounting, Organizations and Society*, 26, 7/8: pp. 565–596.
- Carrasco-Hernandez A. e Sánchez-Marin G. (2007), “The determinants of employee compensation in family firms: Empirical evidence”, *Family Business Review*, 20, 3: pp. 215-228.
- Casson M. (2000), “The family firm: An analysis of the dynastic motive”, in Casson M., *Enterprise and leadership: Studies on firms, markets and networks*, Edward Elgar, Cheltenham, England.
- Castaldi R. e Wortman M. S. Jr. (1984), “Boards of Directors in small corporations: an untapped resource”, *American Journal of Small Business*, 9, 2: pp. 1-10.
- Cater J. e Schwab A. (2008), “Turnaround strategies in established family firms”, *Family Business Review*, 21: pp. 31-50.
- Cattaneo C. (2008), *Edilizia e costruzioni a Bergamo. Una lettura storica, economica e aziendale*, Bergamo University Press, Edizioni Sestante, Bergamo.
- Catturi G. (1996), *Cultura aziendale e strumenti per il controllo della gestione: il caso Italia*, Quaderni Senesi di Economica Aziendale e di Ragioneria - Serie Interventi, n. 38.
- Chandler A. D. Jr. (1990), *Scale and scope: The dynamics of industrial capitalism*, Harvard University Press, Cambridge, MA.
- Chapman C. S. (1997), “Reflections on a contingent view of accounting”, *Accounting, Organizations and Society*, 22, 2: pp. 189– 205.
- Chapman C. S. e Kihn L.-A. (2009), “Information system integration, enabling control and performance”, *Accounting, Organizations and Society*, 34: pp. 151-169.
- Chenhall R. H. (2003), “Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future”, *Accounting, Organizations and Society*, 28: pp. 127-168.
- Chittoor R. e Das R. (2007), “Professionalization of management and succession performance: A vital linkage”, *Family Business Review*, 20, 65-79.
- Chow C. W., Lindquist T. M. e Wu A. (2001), “National culture and the implementation of high-stretch performance standards: An exploratory study”, *Behavioral Research in Accounting*, 13: pp. 85-109.

- Chow C. W., Shields M. D. e 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: pp. 441–461.
- Chrisman J. J., Chua J. H. e Litz R. (2003), “A unified systems perspective of family firm performance: An extension and integration”, *Journal of Business Venturing*, 18, 4: pp. 467–472.
- Chrisman J. J., Chua J. H. e Litz R. A. (2004), “Comparing the agency costs of family and non-family firms: Conceptual issues and exploratory evidence”, *Entrepreneurship Theory and Practice*, 28: pp. 335-354.
- Chrisman J. J., Chua J. H. e Sharma P. (2005), “Trends and directions in the development of a strategic management theory of the family firm”, *Entrepreneurship Theory and Practice*, 29, 5: pp. 555–575.
- Chrisman J. J., Chua J. H. e Kellermanns F. (2009), “Priorities, resource stocks, and performance in family and nonfamily firms”, *Entrepreneurship Theory and Practice*, 33: pp. 739-760.
- Chu W. (2009), “The influence of family ownership on SME performance: Evidence from public firms in Taiwan”, *Small Business Economics*, 33: pp. 353-373.
- Chua J. H., Chrisman J. J. e Bergiel E. B. (2009), “An agency theoretic analysis of the professionalized family firm”, *Entrepreneurship Theory and Practice*, 33: pp. 355-372.
- Chua J. H., Chrisman J. J., Kellermanns F. W. e Wu Z. (2011), “Agency problems of borrowed social and financial capital: Resolution in new ventures through family involvement”, *Journal of Business Venturing*, 26, 4: pp. 472–488.
- Chua J. H., Chrisman J. J. e Sharma P. (1999), “Defining the family business by behavior”, *Entrepreneurship Theory and Practice*, 23, 4: pp. 19-39.
- Clegg S. R. (1989), *Frameworks of power*, Sage, London.
- Coghlan D. e Brannick T. (2001), *Doing action research in your own organization*, Sage Publications, London.
- Cohen M. D., March J. C. e Olsen, J. P. (1972), “A garbage can model of organizational choice”, *Administrative Science Quarterly*, 17: pp. 1–25.
- Collier P. (2001), “The power of accounting: a field study of local financial management in a police force”, *Management Accounting Research*, 12: pp. 465-486.

- Cooper D. J., Hayes D. e Wolf F. (1981), "Accounting in organized anarchies: understanding and designing accounting systems in ambiguous situations", *Accounting, Organizations and Society*, 6, 3: pp. 175–191.
- Corbetta G. (1995), "Patterns of development of family businesses in Italy", *Family Business Review*, 8, 4: pp. 255-265.
- Corbetta G. e Tomaselli S. (1996), "Boards of Directors in Italian family businesses", *Family Business Review*, 4, 9: pp. 403-421.
- Covaleski M. A. e Dirsmith M. W. (1988), "The use of budgetary symbols in the political arena: an historically informed field study", *Accounting, Organizations and Society*, 13, 1: pp. 1-24.
- Covaleski M. A., Dirsmith M. W. e Samuel S. (1996), "Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories", *Journal of Management Accounting Research*, 8: pp. 1–35.
- Covaleski M. A., Evans III J. H., Luft J. L. e Shields M. D. (2003), "Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration", *Journal of management Accounting Research*, 15: pp. 3-49.
- Craig J. B. e Lindsay N. J. (2002), "Incorporating the family dynamic into the entrepreneurship process", *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 9, 4: pp. 416-430.
- Craig J. e Moores K. (2005), "Balanced Scorecard to drive the strategic planning of family firms", *Family Business Review*, 18, 2: pp. 105-122.
- Craig J. e Moores K. (2010), "Strategically aligning family and business systems using the Balanced Scorecard", *Journal of Family Business Strategy*, 1: pp. 78-87.
- Creswell J. W. (2009), *Research design. Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches*, Sage Publications, Thousand Oaks, CA.
- D'Aunno T., Succi M. e Alexander J. A. (2000), "The role of institutional and market forces in divergent organizational change", *Administrative Science Quarterly*, 45, 4: pp. 679–703.
- Dahl R. A. (1961), *Who governs? Democracy and power in an American city*, Yale University Press, New Haven.

- Daily C. M. e Dollinger M. J. (1992), “An Empirical Examination of Ownership Structure in Family and Professionally Managed Firms”, *Family Business Review*, 5: pp. 117-136.
- Daily C. M. e Dollinger M. J. (1993), “Alternative methodologies for identifying family- versus nonfamily-managed businesses”, *Journal of Small Business Management*, April: pp. 79-90.
- Dalla Longa R. (2010), “Le grandi imprese di costruzioni tra globalizzazione ed evoluzione della commessa”, *Economia & Management Focus Forum*, 4: pp. 11-24.
- Davis J. H., Allen M. R. e Hayes H. D. (2010), “Is blood thicker than water? A study of stewardship perceptions in family business”, *Entrepreneurship Theory & Practice*, 34, 6: pp. 1093-1116.
- Davis J. H., Schoorman F. D. e Donaldson L. (1997), “Toward a stewardship theory of management”, *The Academy of Management Review*, 22, 1: pp. 20-47.
- Davis J. A. e Tagiuri R. (1989), “The influence of life-stage on father–son work relationships in family companies”, *Family Business Review*, 2: pp. 47–74.
- Dawson A. (2011), “Private equity investment decisions in family firms: The role of human resources and agency costs”, *Journal of Business Venturing*, 26: pp. 189-199.
- de Kok J. M. P., Uhlaner L. M. e Thurik A. R. (2006), “Professional HRM practices in family owned-managed enterprises”, *Journal of Small Business Management*, 44, 3: pp. 441-460.
- Debicki B., Matherne C., Kellermanns F. e Chrisman J. (2009), “Family business research in the new millennium: an overview of the who, the where, the what and the why”, *Family Business Review*, 22, 2: pp. 151-166.
- Dekker J, Lybaert N., Steijvers T. e Depaire B. (2012), “The effect of family business professionalization as a multidimensional construct on firm performance”, paper presentato al 12th Euram conferenza, organizzata dalla Rotterdam School of Management, Erasmus University dal 6th al 8th Giugno 2012, Rotterdam.
- Della Piana B., Vecchi A. e Cacia C. (2012), “Towards a better understanding of Family Business Groups and their key dimensions”, *Journal of Family Business Strategy*, 3: pp. 174-192.

- Della Valentina G. (2008), "L'industria delle costruzioni a Bergamo nel Novecento", in Cattaneo C., *Edilizia e costruzioni a Bergamo. Una lettura storica, economica e aziendale*, Bergamo University Press, Edizioni Sestante, Bergamo.
- Denison D. R. (1996), "What is the difference between organizational culture and organizational climate? A native's point of view on a decade of paradigm wars", *The Academy of Management Review*, 21, 3: pp. 619–654.
- Dent J. F. (1991), "Accounting and organizational cultures: a field study of the emergence of a new organizational reality", *Accounting, Organizations and Society*, 16, 8: pp. 705-732.
- Dillard J. F., Rigsby J. T. e Goodman C. (2004), "The making and remaking of organization context: duality and the institutionalization process", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17, 4: pp. 506–542.
- DiMaggio P. J. e Powell W. W. (1983), "The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields", *American Sociological Review*, 48: pp. 147-160.
- Discua Cruz A., Hamilton E. e Jack S.L. (2012), "Understanding entrepreneurial cultures in family businesses: a study of family entrepreneurial teams in Honduras", *Journal of Family Business Strategy*, 3: pp. 147-161.
- Donaldson L. e Davis J. H. (1991), "Stewardship theory or agency theory: CEO governance and shareholder returns", *Australian Journal of Management*, 16, 1: pp. 49-64.
- Drazin R. e Van de Ven A. H. (1985), "Alternative forms of fit in contingency theory", *Administrative Science Quarterly*, 30: pp. 514-539.
- Dumay J. C. (2010), A critical reflective discourse of an interventionist research project, *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7, 1: pp. 46-70.
- Dunk A. S. e Lysons A. F. (1997), "An analysis of departmental effectiveness, participative budgetary control processes and environmental dimensionality within the competing values framework: A public sector study", *Financial Accountability & Management*, 13, 1: pp. 1–15.
- Dyer W. G. Jr. (1988), "Culture and continuity in family firms". *Family Business Review*, 1: pp. 37-50.

- Dyer W. G. Jr. (1989), "Integrating professional management into a family-owned business", *Family Business Review*, 2: pp. 221-235.
- Dyer W. G. Jr (2006), "Examining the "Family Effect" on firm performance", *Family Business Review*, 19, 4: pp. 253-273.
- EAA newsletter (2011), *The official newsletter of the European Accounting Association*, 33, 1: pp. 1-18.
- Eddleston K. e Kellermanns F. W. (2007), "Destructive and productive family relationships: A stewardship theory perspective", *Journal of Business Venturing*, 22, 4: pp. 545-565.
- Eisenhardt K. M. (1989), "Agency theory: An assessment and review", *The Academy of Management Review*, 14, 1: pp. 57-74.
- Ensley M. D., Pearson A. W. e Sardeshmukh S. (2007), "The negative consequences of pay dispersion in family and nonfamily top management teams: An exploratory analysis of new venture, high-growth firms", *Journal of Business Research*, 60, 10: pp. 1039-1047.
- Epoc (2009) *Securing the foundations. European powers of construction 2009*, Deloitte, UK.
- Ezzamel M., Willmott H. e Worthington F. (2001), "Power, control and resistance in 'the factory that time forgot'", *Journal of Management Studies*, 38, 8: pp. 1053-1079.
- Ezzamel M., Willmott H. e Worthington F. (2004), "Accounting and management-labour relations: the politics of production in the 'factory with a problem'", *Accounting, Organizations and Society*, 29: pp. 269-302.
- Fama E. e Jensen M. (1983), "Separation of ownership and control", *Journal of Law and Economics*, 26: pp. 301-325.
- Ferreira A. e Otley D. (2005), "The design and use of management control systems: An extended framework for analysis", AAA Management Accounting Section 2006 Meeting Paper. Disponibile: <http://ssrn.com/abstract=682984>.
- Ferreira A. e Otley D. (2009), "The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis", *Management Accounting Research*, 20: pp. 263-282.
- Filbeck G. e Lee S. (2004), "Financial management techniques in family businesses", *Family Business Review*, 13, 3: pp. 201-216.

- Fincham R. (1992), "Perspectives on power: processual, institutional and 'internal' forms of organizational power", *Journal of Management Studies*, 29, 6: pp. 741–759.
- Fisher J. G. (1995), "Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity", *Journal of Accounting Literature*, 14: pp. 24-53.
- Fisher J. G. (1998), "Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions", *Behavioral Research in Accounting*, 10, Supplement: pp. 47–57.
- Flamholtz E. G. (1983), "Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives", *Accounting, Organizations and Society*, 8, 2/3: pp. 153–169.
- Flamholtz E. G., Das T. K. e Tsui A. S. (1985), "Toward an integrative framework of organizational control", *Accounting, Organizations and Society*, 10, 1: pp. 35–50.
- Flamholtz E. G. e Randle Y. (2007), *Growing pains: Transitioning from an entrepreneurship to a professionally managed firm*, Jossey-Bass, San Francisco.
- Fletcher D., Helienek E. e Zafirova Z. (2009), "The role of family start ups in the emergence of a small business sector in Bulgaria", *Journal of Enterprising Culture*, 17, 3: pp. 351-375.
- Fletcher D., Melin L. e Gimeno A. (2012), "Culture and values in family business - A review and suggestions for future research", *Journal of Family Business Strategy*, 3: pp. 127-131.
- Forbes D. e Milliken F. (1999), "Cognition and corporate governance: understanding Boards of Directors as strategic decision making groups", *The Academy of Management Review*, 24, 3: pp. 489-505.
- Foucault M. (1979), *Discipline and Punish: The Birth of the Prison*, Vintage Books, New York.
- Foucault M. (1986), *Discipline and Punish: The Birth of the Prison*, Peregrine, Harmondsworth.
- Freidson E. (1986), *Professional Powers: A Study of the Institutionalization of Formal Knowledge*, University of Chicago Press, Chicago.
- French J. R. P. Jr. e Raven B. (1959), "The bases of social power", in Cartwright D., *Studies in Social Power*, Institute of Social Research, Michigan.

- Frost P. J., Larry F. M., Louis M. R., Lundberg C. C. e Martin J. (1991), *Reframing organizational culture*, Sage Publications, Inc.
- Frost P., Moore L. F., Louis M. R., Lundberg C. C. e Martin J. (1985), *Organizational culture*, Sage, Beverly Hills, CA.
- Frow N., Marginson D. e Ogden S. (2005), “Encouraging strategic behaviour while maintaining management control: Multi-functional project teams, budgets, and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises”, *Management Accounting Research*, 16: pp. 269-292.
- Gabrielsson J. (2007), “Correlates of board empowerment in small companies”, *Entrepreneurship Theory & Practice*, 31: pp. 687-711.
- Gallo M. (1995), “The role of family business and its distinctive characteristic behavior in industrial activity”, *Family Business Review*, 8, 2: pp. 83–97.
- Gedajlovic E., Lubatkin M. H. e Schulze W. S. (2004), “Crossing the threshold from founder management to professional management: A governance perspective”, *Journal of Management Studies*, 41, 5: pp. 899-912.
- Geertz C. (1973), *The interpretation of cultures*, Basic Books, New York; trad. it. *Interpretazione di culture* (1987), Il Mulino, Bologna.
- Giddens A. (1979), *Central Problems in Social Theory*, MacMillan, London.
- Giddens A. (1984), *The constitution of society*, Polity Press, Cambridge.
- Giddens A. (1990), *La costituzione della società*, Edizioni di Comunità, Milano.
- Gilding M. (2005), “Families and fortunes: Accumulation, management succession and inheritance in wealthy families”, *Journal of Sociology*, 41: pp. 29-45.
- Giovannoni E. (2004), *La cultura del controllo nel governo dell'azienda. Presupposti teorici ed evidenze empiriche*, Cedam, Padova.
- Gordon L. A. e Miller D. (1976), “A contingency framework for the design of accounting information systems”, *Accounting, Organizations and Society*, 1, 1: pp. 59–69.
- Gordon L. A. e Narayanan V. K. (1984), “Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: An empirical investigation”, *Accounting, Organizations and Society*, 9, 1: pp. 33–47.

- Gosselin M. (1997), "The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity based costing", *Accounting, Organizations and Society*, 22: pp. 105–122.
- Granlund M. (2001), "Towards explaining stability in and around management accounting systems", *Management Accounting Research*, 12: pp. 141–166.
- Granlund M. e Lukka K. (1998), "Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context", *Management Accounting Research*, 9: pp. 185–211.
- Green S. G. e Welsh M. A. (1988), "Cybernetics and dependence: reframing the control concept", *The Academy of Management Review*, 13, 2: pp. 287–301.
- Greenwood D. J. e Levin M. (2007), *Introduction to action research*, 2nd Edition, Sage Publications, Thousand Oaks, CA.
- Greiner L. E. (1972), "Evolution and revolution as organizations grow", *Harvard Business Review*, 50, 4: pp. 37-46.
- Grundström C., Öberg S. e Rönnbäck A. Ö. (2012), "Family-owned manufacturing SMEs and innovativeness: A comparison between within-family successions and external takeovers", *Journal of Family Business Strategy*, 3: pp. 162-173.
- Gulbrandsen T. (2005), "Flexibility in norwegian family-owned enterprises", *Family Business Review*, 18: pp. 57-76.
- Habbershon T. G. e Williams M. L. (1999), "A resource-based framework for assessing the strategic advantages of family firms", *Family Business Review*, 12, 1: 1-26.
- Habbershon T. G., Williams M. e MacMillan I. C. (2003), "A unified systems perspective of family firm performance", *Journal of Business Venturing*, 18: pp. 451-465.
- Hall R. H. (1968), "Professionalization and bureaucratization", *American Sociological Review*, 33, 1, pp. 92-104.
- Hall A. e Nordqvist M. (2008), "Professional management in family businesses: Toward an extended understanding", *Family Business Review*, 21: pp. 51-69.
- Handler W. C. (1990), "Succession in family firms: A mutual role adjustment between entrepreneur and next-generation family members", *Entrepreneurship Theory and Practice*, 15, 1: pp. 37–51.

- Hardy C. (1996), "Understanding power: bringing about strategic change", *British Journal Management*, 7, Supplement: pp. S3–S16.
- Henri J-F. (2006), "Organizational culture and performance measurement systems", *Accounting, Organizations and Society*, 31: pp. 77-103.
- Herrero I. (2011), "Agency costs, family ties, and firm efficiency", *Journal of Management*, 37, 3: pp. 887-904.
- Hodgson D. (2005), "Putting on a professional performance': Performativity, subversion and project management", *Organization*, 12: pp. 51-68.
- Hofer C. W. e Charan R. (1984), "The transition to professional management: Mission impossible?", *American Journal of Small Business*, 9, 1: pp. 1-11.
- Hopper T. e Powell A. (1985), Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions, *Journal of Management Studies*, 22, 5: pp. 429-465.
- Hopper T., Storey J. e Willmott H. (1987), "Accounting for accounting: towards the development of a dialectical view", *Accounting, Organizations and Society*, 12, 5: pp. 437–456.
- Hopwood A. G. (1972), "An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation", *Empirical Research in Accounting Supplement Journal of Accounting Research*, 10, 1: pp. 156-182.
- Hopwood A. G. (1974), *Accounting and Human Behaviour*, Haymarket Publishing, London.
- Hopwood A. (1983), "On trying to study accounting in the contexts in which it operates", *Accounting, Organizations and Society*, 8, 2/3: pp. 287–305.
- Hopwood A. (1987), "The archaeology of accounting systems", *Accounting, Organizations and Society*, 12, 2/3: pp. 207–234.
- Hoque Z. e Hopper T. (1997), "Political and industrial relations turbulence, competition and budgeting in the nationalized jute Mills of Bangladesh", *Accounting and Business Research*, 27, 2: pp. 125–143.
- Hoskin K. e Macve R. (1986), "Accounting and the examination: a genealogy of disciplinary power", *Accounting, Organizations and Society*, 11, 2: pp. 105–136.
- Hoskin K. e Macve R. (1988), "The genesis of accountability: the West Point connections", *Accounting, Organizations and Society*, 13, 1: pp. 37–73.

- Hubler T. (1999), “Ten most prevalent obstacles to family-business succession planning”, *Family Business Review*, 12, 2: pp. 117-122.
- Hung S.-C. e Whittington R. (2011), “Agency in national innovation systems: Institutional entrepreneurship and the professionalization of Taiwanese IT”, *Research Policy*, 40: pp. 526-538.
- Huse M. (2000), “Boards of Directors in SMEs: a review and research agenda”, *Entrepreneurship & Regional Development*, 12, 4: pp. 271-290.
- Huse M. e Zattoni A. (2008), “Trust, firm life cycle, and actual board behavior”, *International Studies of Management & Organization*, 38, 3: pp. 71–97.
- Hussain M. D. e Hoque Z. (2002), “Understanding non-financial performance measurement practices in Japanese banks: a new institutional sociology perspective”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15, 2: pp. 162–183.
- Hwang H. e Powell W. W. (2009), “The rationalization of charity: The influences of professionalism in the nonprofit sector”, *Administrative Science Quarterly*, 54: pp. 268-298.
- Ip B. e Jacobs G. (2006), “Business succession planning: A review of the evidence”, *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 13, 3: pp. 326–350.
- Järvenpää M. (2007), “Making business partners: a case study on how management accounting culture was changed”, *European Accounting Review*, 16, 1: pp. 99-142.
- Jensen M. C. e Meckling W. H. (1976), “Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure”, *Journal of Financial Economics*, 3: pp. 305–360.
- Johannisson B. e Huse M. (2000), “Recruiting outside board members in the small family business: An ideological challenge”, *Entrepreneurship and Regional Development: An International Journal*, 12, 4: pp. 353-378.
- Johnson J. L., Daily C. M. e Ellstrand A. E. (1996), “Boards of Directors: a review and research agenda”, *Journal of Management*, 22, 3: pp. 409-438.
- Johnson T. e Kaplan R. (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- Jönsson S. (2010), “Interventionism - an approach for the future?”, *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7, 1: pp. 124-134.

- Jönsson S. e Lukka K. (2005), “Doing interventionist research in management accounting”, *GRI-rapport 6*, Gothenburg Research Institute, Göteborg.
- Jönsson S. e Lukka K. (2007), “Doing interventionist research in management accounting”, in Chapman C. S., Hopwood A. G. e Shields M. D., *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier.
- Jorissen A., Laveren E., Martens, R. e Reheul A-M. (2005), “Real versus fample-based differences in comparative family business research”, *Family Business Review*, 18, 3: pp. 229-246.
- Kaplan R. S. (1998), “Innovation action research: creating new management theory and practice”, *Journal of Management Accounting Research*, 10: pp. 89-118.
- Karra N., Tracey P. e Phillips N. (2006), “Altruism and agency in the family firm: Exploring the role of family, kinship, and ethnicity”, *Entrepreneurship Theory and Practice*, 30: pp. 861–877.
- Kasanen E., Lukka K. e Siitonen A. (1993), “The constructive approach in management accounting research”, *Journal of Management Accounting Research*, pp. 243-264.
- Kennedy F. A. e Widener S. K. (2008), “A control framework: insights from evidence on lean accounting”, *Management Accounting Research*, 19: pp. 301-323.
- Kimberly J. R. (1979), “Issues in the creation of organizations: Initiation, innovation, and institutionalization”, *Academy of Management Journal*, 22, 3: pp. 437-457.
- Kirk J. e Miller M. L. (1986), *Reliability and validity in qualitative research*, Sage Publications, Beverly Hills.
- Knights D. e Collinson D. (1987), “Disciplining the shopfloor: a comparison of the disciplinary effects of managerial psychology and financial accounting”, *Accounting, Organizations and Society*, 12, 5: pp. 457–477.
- Knights D. e Roberts J. (1982), “The power of organization or the organization of power?”, *Organization Studies*, 3/1: pp. 47-63.
- Koh H. C. e Low C. K. (1997), “The effects of power bases on subordinate compliance and satisfaction: an empirical study of accountants”, *British Accounting Review*, 29: pp. 49-65.
- Kotey B. (2005), “Are performance differences between family and non-family SMEs uniform across all firm sizes?”, *International Journal of Entrepreneurial Behaviour & Research*, 11, 6: pp. 394-421.

- Kotey B. e Folker C. (2007), "Employee training in smes: Effect of size and firm type-family and nonfamily", *Journal of Small Business Management*, 45, 2: pp. 214-238.
- Lane S., Astrachan J., Keyt A. e McMillan K. (2006), "Guidelines for family business boards of directors", *Family Business Review*, 19, 2: pp. 147-167.
- Langfield-Smith K. (1997), "Management control systems and strategy: a critical review", *Accounting, Organizations and Society*, 22, 2: pp. 207-232.
- Langfield-Smith K. (2007). "A review of quantitative research in management control systems and strategy", in Chapman C., Hopwood A. e Shields M., *Handbook in Management Accounting* (Vol. 2), Elsevier, Oxford, UK.
- Lansberg I. (1983), "Managing human resources in family firms: The problem of institutional overlap", *Organizational Dynamics*, 12, 1: pp. 39-46.
- Laughlin R. (1987), "Accounting systems in organisational contexts: a case for critical theory", *Accounting, Organizations and Society*, 12, 5: pp. 479-502.
- Laughlin R. (1995), "Empirical research in accounting: alternative approaches and a case for "middle-range" thinking", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 8, 1: pp. 63-87.
- Laughlin R. (2004), "Putting the record straight: a critique of 'methodology choices and the construction of facts: some implications from the sociology of knowledge", *Critical Perspectives on Accounting* 15, 2: pp. 261-277.
- Le Breton-Miller I., Miller D. e Steier L. P. (2004), "Toward an integrative model of effective FOB succession", *Entrepreneurship Theory and Practice*, 28, 4: pp. 305-328.
- Lee J. (2006), "Family firm performance: Further evidence", *Family Business Review*, 19, 2: pp. 103-114.
- Lee K. S., Lim G. H. e Lim W. S. (2003), "Family business succession: Appropriation risk and choice of successor", *The Academy of Management Review*, 28, 4: pp. 657-666.
- Levinson H. (1971), "Conflicts that plague family businesses", *Harvard Business Review*, 49, 2: pp. 90-98.
- Lin S.-h. e Hu S.-y. (2007), "A family member or professional management? The choice of a CEO and its impact on performance", *Corporate Governance*, 15, 6: 1348-1362.

- Lindow C. M., Stubner S. e Wulf T. (2010), "Strategic fit within family firms: the role of family influence and the effect on performance", *Journal of Family Business Strategy*, 1: pp. 167-178.
- Litz R. A. (1995), "The family business: toward definitional clarity", *Family Business Review*, 8, 2: pp. 71–81.
- Llewelyn S. (2003), "What counts as "theory" in qualitative management and accounting research? Introducing five levels of theorizing", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16, 4, 662-708.
- Lubatkin M. H., Schulze W. S., Ling Y. e Dino R. N. (2005), "The effects of parental altruism on the governance of family-managed firms", *Journal of Organizational Behavior*, 26, 3: pp. 313-330.
- Lukes S. (1974), *Power: A radical view*, Macmillan, London.
- Macintosh N. B. e Scapens R. W. (1990), "Structuration theory in management accounting", *Accounting, Organizations and Society*, 15, 5: pp. 455-477.
- Malmi T. (1999), "Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms", *Accounting, Organizations and Society*, 24, 8: pp. 649–672.
- Malmi T. e Brown D. A. (2008), "Management control systems as a package - opportunities, challenges and research directions", *Management Accounting Research*, 19: pp. 287-300.
- Markus M. e Pfeffer J. (1983), "Power and the design and implementation of accounting and control systems", *Accounting, Organizations and Society*, 8, 2/3: pp. 205–218.
- Masurel E. e van Montfort K. (2006), "Life cycle characteristics of small professional service firms", *Journal of Small Business Management*, 44, 3: pp. 461-473.
- Mazzola P., Marchisio G. e Astrachan J. (2008), "Strategic planning in family business: a powerful developmental tool for the next generation", *Family Business Review*, 21, 3: pp. 239-258.
- McCann J. E. III, Leon-Guerrero A. Y. e Haley J. D. Jr. (2001), "Strategic goals and practices of innovative family businesses", *Journal of Small Business Management*, 39, 1: pp. 50–59.

- McConaughy D. L. (2000), "Family CEOs vs. nonfamily CEOs in the family-controlled firm: An examination of the level and sensitivity of pay to performance", *Family Business Review*, 13, 2: pp. 121-131.
- McConaughy D. e Phillips G. (1999), "Founders versus descendants: The profitability, efficiency, growth characteristics, and financing in large, public, founding-family-controlled firms", *Family Business Review*, 12: pp. 123-132.
- Merchant K. A. e Van der Stede W. A. (2003), *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*, Financial Times/Prentice Hall, Harlow, UK.
- Merchant K. A. e Van der Stede W. A. (2007), *Management control systems: performance measurement, evaluation, and incentives*, Financial Times/Prentice-Hall, Harlow, UK.
- Meyer J. W. e Rowan B. (1977), "Institutionalized organisations: formal structures as myth and ceremony", *American Journal of Sociology*, 83, 2: pp. 340-363.
- Miller D., Lee J., Chang S. e Le Breton-Miller I. (2009), "Filling the institutional void: The social behavior and performance of family vs non-family technology firms in emerging markets", *Journal of International Business Studies*, 40: pp. 802-817.
- Miller P. (1994), "Accounting as social and institutional practice: An introduction", Hopwood A. e Miller P., *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press.
- Miller P. e O'Leary T. (1987), "Accounting and the construction of the governable person", *Accounting, Organizations and Society*, 12, 3: pp. 235-265.
- Mintzberg H. (1990), "The design school: Reconsidering the basic premises of strategic management", *Strategic Management Journal*, 11: pp. 171-195.
- Mitchell F. e Reid G. (2000), "Problems, challenges and opportunities: small business as a setting for management accounting research", *Management Accounting Research*, 11, 4: pp. 385-390.
- Modell S. (2002), "Institutional perspectives on cost allocations: integration and extension", *The European Accounting Review*, 11, 4: pp. 653-679.
- Moores K. e Mula J. (2000), "The salience of market, bureaucratic, and clan controls in the management of family firm transitions: some tentative Australian evidence", *Family Business Review*, 13, 2: pp. 91-106.

- Morgan G. (1988), *Images of organization*, 2nd ed., Sage Publications, Thousand Oaks, CA.
- Morgan G. e Smircich L. (1980), "The case for qualitative research", *The Academy of Management Review*, 5, 4: pp. 491-500.
- Morris M. H., Williams R. O., Allen J. A. e Avila R. A. (1997), "Correlates of success in family business transitions", *Journal of Business Venturing*, 12: pp. 385-401.
- Morris M. H., Allen J. A., Kuratko D. F. e Brannon D. (2010), "Experiencing family business creation: Differences between founders, non-family managers and founders of non-family firms", *Entrepreneurship Theory & Practice*, 34, 6: pp. 1057–1084.
- Munro R. (1999), "The cultural performance of control", *Organization Studies*, 20, 4: pp. 619-640.
- Mustakallio M., Autio E. e Zahra S. A. (2002), "Relational and contractual governance in family firms: Effects on strategic decision making", *Family Business Review*, 15, 3: pp. 205-222.
- Nash J. M. (1988), "Boards of privately held companies: their responsibilities and structure", *Family Business Review*, 1, 3: pp. 263-269.
- Neimark M. e Tinker T. (1986), "The social construction of management control systems", *Accounting, Organizations and Society*, 11, 4/5: pp. 369-395.
- Nelson R. e Winter S. (1982), *An evolutionary theory of economic change*, Harvard University Press, Cambridge.
- O'Connor N. G. (1995), "The influence of organizational culture on the usefulness of budget participation by Singaporean-Chinese managers", *Accounting, Organizations and Society*, 20, 5: pp. 383-403.
- O'Connor N. G., Chow C. W. e Wu A. (2004), "The adoption of "Western" management accounting/controls in China's state-owned enterprises during economic transition", *Accounting, Organizations and Society*, 29: pp. 349-375.
- Oliver C. (1992), "The antecedents of deinstitutionalization", *Organization Studies*, 16: pp. 563–588.
- Otley D. T. (1978), "Budget use and managerial performance", *Journal of Accounting Research*, 16, 1: pp. 122–149.
- Otley D. T. (1980), "The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis", *Accounting, Organizations and Society*, 5, 4: pp. 413-428

- Otley D. (1999), "Performance management: a framework for management control systems research", *Management Accounting Research*, 10: pp. 363-382.
- Otley D. e Berry A. (1980), "Control, organization and accounting", *Accounting, Organizations and Society*, 5, 2: pp. 231-244.
- Ouchi W. (1979), "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms", *Management Science*, 25, 9: pp. 833-848.
- Ouchi W. G. e Johnson J. B. (1978), "Types of organizational control and their relationship to emotional well-being", *Administrative Science Quarterly*, pp. 293-317.
- Parada M. J., Nordqvist M. e Gimeno A. (2010), "Institutionalizing the family business: The role of professional associations in fostering a change of values", *Family Business Review*, 23, 4: pp. 355-372.
- Parker M. (2000), *Organisational culture and identity: unity and division at work*, Sage Publications, London.
- Parsons T. (1967), *Sociological theory and modern society*, The Free Press, New York.
- Patanakul P. e Shenhar A. J. (2011), "What project strategy really is: The fundamental building block in strategic project management", *Project Management Journal*, 43, 1: pp. 4-20.
- Pearce J. A. II e Zahra S. A. (1992), "Board composition from a strategic contingency perspective", *Journal of Management Studies*, 29, 4: pp. 411-438.
- Pérez-González F. (2006), "Inherited control and firm performance", *American Economic Review*, 96, 5: pp. 1559-1588.
- Peters M. e Robinson V. (2005), "The origins and status of action research", in Cooke B. e Cox J. W., *Fundamentals of action research - volume IV reviews, critiques and new directions*, Sage Publications, London.
- Pettigrew A. M. (1972), "Information control as a power resource", *Sociology*, 6, 2: pp. 187-204.
- Pfeffer J. (1981), *Power in organizations*, Pitman Publishing, Marshfield, MA.
- Pfeffer J. (1992), *Managing with Power: Politics and Influence in Organizations*, Harvard Business School Press, Boston.

- Pfeffer J. (1997), "Developing and Execrising Power and Influence", in Pfeffer J., *New directions for organization theory - problems and prospects*, Oxford University Press, New York.
- Pfeffer J. e Moore W. L. (1980), "Power in university budgeting. A replication and extension", *Administrative Science Quarterly*, 25: pp. 637-653.
- Pietroforte R. e Bon R. (1995), "An input-output analysis of the Italian construction sector, 1959-1988", *Construction Management and Economics*, 13: pp. 253-262.
- Pietroforte R., Bon R. e Gregori T. (2000), "Regional development and construction in Italy: an input-output analysis, 1959-1992", *Construction Management and Economics*, 18, 2: pp. 151-159.
- Poutziouris P. Z. (2006), "The structure and performance of the UK family business PLC economy", in Poutziouris P. Z., Smyrniotis K. X. e Klein K. B., *Handbook of research on family business*, Edward Elgar, Northampton, MA.
- Powell W. W. (1991), "Expanding the scope of institutional analysis", in DiMaggio P. J. e Powell W. W., *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, The University of Chicago Press.
- Power M. e Laughlin R. (1992), "Critical theory and accounting", in Alvesson M. e Willmott H., *Critical management studies*, Sage, London.
- Poza E., Johnson S. e Alfred T. (1998), "Changing the family business through action research", *Family Business Review*, 11, 4: pp. 311-323.
- Quinn R. E. e Cameron K. (1983), "Organizational life cycles and shifting criteria of effectiveness: Some preliminary evidence", *Management Science*, 29, 1: pp. 33-51.
- Quinn R. E. e Kimberly J. R. (1984), "Paradox, planning, and perseverance: guidelines for managerial practice", in Kimberly J. R. e Quinn R. E., *Managing organizational transitions*, Dow-Jones-Irwin, Homewood, IL.
- Randøy T. e Goel S. (2003), "Ownership structure, founder leadership, and performance in Norwegian SMEs: Implications for financing entrepreneurial opportunities", *Journal of Business Venturing*, 18, 5: pp. 619-637.
- Reid R. S. e Adams J. S. (2001), "Human resource management - a survey of practices within family and non-family firms", *Journal of European Industrial Training*, 25, 6/7: pp. 310-320.

- Resmini M. (2009), *Il cantiere del costruito. Bergamo e Provincia 1948-2008*, Bergamo University Press, Edizioni Sestante, Bergamo.
- Riccaboni A. (1999), *Performance ed incentivi*, Cedam, Padova.
- Roberts J. e Scapens R. W. (1985), “Accounting systems and systems of accountability, Understanding accounting practices in their organizational contexts”, *Accounting, Organization and Society*, 10, 4: pp. 443-456.
- Rokeach M. (1973), *The nature of human values*, Free Press, New York.
- Ross S. (1973), “The economic theory of agency: The principal’s problem”, *American Economic Review*, 63, 2: pp. 134–139.
- Royer S., Simons R., Boyd B. e Rafferty A. (2008), “Promoting family: a contingency model of family business succession”, *Family Business Review*, 21, 1: pp. 15-30.
- Rue L. W. e Ibrahim N. A. (1996), “The status of planning in smaller family owned businesses”, *Family Business Review*, 9: pp. 29-43.
- Ryan R. J., Scapens R. W. e Theobald M. (2002), *Research methods and methodology in accounting and finance*, 2nd Ed., Thomson Learning, London.
- Sacristán Navarro M. e Gómez Ansón S. (2009), “Do families shape corporate governance structures? ”, *Journal of Management & Organization*, 15, 3: pp. 327-345.
- Sadan E. (1997), *Empowerment and Community Planning: Theory and Practice of People-Focused Social Solutions*, Hakibbutz Hameuchad Publishers, Tel Aviv. [in Hebrew] Capitoli consultati disponibili online in inglese.
- Salancik G. R. e Pfeffer J. (1974), “The bases and use of power in organizational decision making: the case of a university”, *Administrative Science Quarterly*, 19: pp. 453-473.
- Sarup M. (1988), *An Introductory Guide to Post-Structuralism and Postmodernism*, 2nd Ed., Harvester Wheatsheaf.
- Scapens R. W. (1990), “Researching management accounting practice: the role of case study research methods”, *The British Accounting Review*, 22, 3: pp. 259–281.
- Scapens R. (1994), “Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice”, *Management Accounting Research*, 5: pp. 301–321.

- Scapens R. W. e Macintosh N. B. (1996), "Structure and agency in management accounting research: A response to Boland's interpretive act", *Accounting, Organizations and Society*, 21, 7/8: pp. 675-690.
- Scapens R. W. e Roberts J. (1993), "Accounting and control: a case study of resistance to accounting change", *Management Accounting Research*, 4: pp. 1-32.
- Schein E. H. (1968), "Organizational Socialization and the Profession of Management", *Industrial Management Review*, 9: pp. 80-88.
- Schein E. H. (1984), "Coming to a New Awareness of Organizational Culture", *Sloan Management Review*, 25, 2: pp. 3-16.
- Schein E. H. (1990), *Cultura d'azienda e leadership: Una prospettiva dinamica*, Guerini, Milano.
- Schein E. H. (1991), "What is culture?", in Frost P. J., Larry F. M., Louis M. R., Lundberg C. C. e Martin J., *Reframing organizational culture*, Sage Publications, Newbury Park, CA.
- Schein E. H. (1995), "The role of the founder in creating organizational culture", *Family Business Review*, 8, 3: pp. 221-238.
- Schein E. H. (1997), *Organizational Culture and Leadership*, Jossey-Bass, San Francisco, CA.
- Scheytt T. e Soin K. (2005), "Culture and control", in Berry A. J., Broadbent J. e Otley D. *Management Control - theories, issues and performance*, Second Edition, Palgrave MacMillan, New York.
- Selekler-Goksen N. N. e Öktem Ö. Y. (2009), "Countervailing institutional forces: Corporate governance in Turkish family business groups", *Journal of Management and Governance*, 13: pp. 193-213
- Shanker M. C. e Astrachan J. H. (1996), "Myths and realities: family businesses' contribution to the US economy - a framework for assessing family business statistics", *Family Business Review*, 9, 2: pp. 107-123.
- Sharma P., Chrisman J. J. e Chua J. H. (1997), "Strategic management of the family business: past research and future challenges", *Family Business Review*, 10: pp. 1-35.
- Sharma P., Chrisman J. J. e Chua J. H. (2004), "Succession planning as planned behavior: some empirical results", *Family Business Review*, 16, 1: pp. 1-16.
- Shaw I. (1999), *Qualitative evaluation*, Sage Publications, London.

- Shields M. D. (1995), “An empirical analysis of firms’ implementation experiences with activity-based costing”, *Journal of Management Accounting Research*, 7: pp. 148–166.
- Shields M. D. (1997), “Research in management accounting by North Americans in the 1990s”, *Journal of Management Accounting Research*, 9: pp. 3–61.
- Simon A., Marquès P., Bikfalvi A. e Muñoz M. D. (2012), “Exploring value differences across family firms: The influence of choosing and managing complexity”, *Journal of Family Business Strategy*, 3: pp. 132-146.
- Simons R. (1987), “Accounting, control systems and business strategy: an empirical-analysis”, *Accounting, Organizations and Society*, 12, 4: pp. 357–374.
- Simons R. (1990), “The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives”, *Accounting, Organizations and Society*, 15, 1/2: pp. 127-143.
- Simons R. (1991), “Strategic orientation and top management attention to control systems”, *Strategic Management Journal*, 12, 1: pp. 49-62.
- Simons R. (1995)[a], “Control in an age of empowerment”, *Harvard Business Review*, March-April: pp. 80-88.
- Simons R. (1995)[b], *Levers of Control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press, Boston.
- Simons R. (1999), “How risky is your company”, *Harvard Business Review*, May-June: pp. 85-94.
- Simons R. (2004), *Sistemi di controllo e misure di performance*, Egea, Milano.
- Smart B. (1985), *Michel Foucault*, Tavistock, London.
- Sonfield M. e Lussier R. (2009), “Non-family-members in the family business management team: A multinational investigation”, *The International Entrepreneurship and Management Journal*, 5: pp. 395-415.
- Songini L. (2006), “The professionalization of family firms: theory and practice”, in Poutziouris, P. Z., Smyrnios, K. X. e Klein, S. B., *Handbook of family business research*, Edward Elgar Publishing, UK.
- Songini L. e Gnan L. (2009), “Women, glass ceiling, and professionalization in family SMEs. A missed link”, *Journal of Enterprising Culture*, 17, 4: pp. 497-525.

- Songini L. e Vola P. (2012), "Management control systems and strategic planning in family business succession process: evidences from Italian enterprises", paper presentato allo Workshop Management Control, Pisa 1-2 Febbraio 2012.
- Sorensen R. L. (1999), "Conflict management strategies used by successful family businesses", *Family Business Review*, 12, 4: pp. 325-339.
- Stanley L. (2010), "Emotions and family business creation: An extension and implications", *Entrepreneurship Theory and Practice*, 34, 6: pp. 1085-1092.
- Stewart A. (1989), *Team entrepreneurship*, Sage, Newbury Park, CA.
- Stewart A. e Hitt M. A. (2012), "Why can't a family business be more like a nonfamily business? Modes of professionalization in family firms", *Family Business Review*, 25, 1: pp. 58-86.
- Stringer E. T. (2007), *Action research*, 3rd Ed., Sage Publications, London.
- Sundaramurthy C. e Kreiner G. E. (2008), "Governing by managing identity boundaries: the case of family businesses", *Entrepreneurship Theory and Practice*, 32, 3: pp. 415-436.
- Sunder S. (2002), "Management control, expectations, common knowledge, and culture", *Journal of Management Accounting Research*, 14: pp. 173-187.
- Sunding L. e Odenrick P. (2010), "A method for action research interventions to improve joint problem solving in operational teams in the Swedish construction industry", *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7, 1: pp. 97-123.
- Suomala P., Lahikainen T., Lyly-Yrjänäinen J. e Paranko J. (2010), "Open book accounting in practice - exploring the faces of openness", *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7, 1: pp. 71-96.
- Suomala P., Lyly-Yrjänäinen e Lukka K. (2011), "Intervention as a "battlefield" in conducting interventionist research in management accounting: reflective analysis", presentato alla 6th Conference on Performance Measurement and Management Control" a Nizza (7-9 Settembre 2011).
- Sykianakis N. e Bellas A. (2011), "Organization politics and the role of accounting", *European Research Studies*, 14, 3: pp. 120-133.
- Tagiuri R. e Davis J. (1996), "Bivalent attributes of the family firm", *Family Business Review*, 9, 2: pp. 199-208.

- Tessier S. e Otley D. (2012), “A conceptual development of Simons' Levers of control framework”, *Management Accounting Research*, 23: pp. 171-185.
- Tomkins C. e Groves R. (1983), The everyday accountant and researching his reality, *Accounting, Organizations and Society*, 8, 4: pp. 361-374.
- Tosi H. L., Brownlee A. L., Silva P. e Katz J. P. (2003), “An empirical exploration of decision-making under agency controls and stewardship structure”, *Journal of Management Studies*, 40, 8: pp. 2053-2071.
- Tsamenyi M., Cullen J. e González González J. M. (2006), “Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: A new institutional theory analysis”, *Management Accounting Research*, 17: pp. 409-432.
- Tsui-Auch L. S. (2004), “The professionally managed family-ruled enterprise: Ethnic Chinese business in Singapore”, *Journal of Management Studies*, 41: pp. 693-723.
- Tsui-Auch L. S. e Lee Y.-J. (2003), “The state matters: Management models of Singaporean Chinese and Korean business groups”, *Organization Studies*, 24: pp. 507-534.
- Tuomela T-S. (2005), “The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system”, *Management Accounting Research*, 16: pp. 293-320.
- Tuuli M. M., Rowlinson S. e Koh T. Y. (2010), “Dynamics of control in construction project teams”, *Construction Management and Economics*, 28: pp. 189-202.
- Vaivio J. (1999), “Examining “the quantified customer””, *Accounting, Organizations and Society*, 24, 689–715.
- van Der Stede W. A. (2003), “The effect of national culture on management control and incentive system design in multi-business firms: Evidence of intracorporate isomorphism”, *European Accounting Review*, 12, 2: pp. 263-285.
- Veblen T. (1919), *The theory of business enterprise*, 2nd ed., Charles Scribner, New York.
- Ward J. L. (1987), *Keeping the family business healthy: how to plan for continuing growth, profitability, and family leadership*, Jossey-Bass, San Francisco.
- Ward J. L. (1988), “The special role of strategic planning for family businesses”, *Family Business Review*, 1, 2: pp. 105–117.

- Ward J. L. (1991), *Creating Effective Boards for Private Enterprises*, Jossey-Bass, San Francisco, CA.
- Ward J. L. (1997), "Growing the family business: special challenges and best practices", *Family Business Review*, 10, 4: 323-338.
- Ward J. L. (2004), *Perpetuating the family business: 50 Lessons learned from long-lasting, successful families in business*, Palgrave Macmillan, Houndmills, England.
- Waterhouse J. H. e Tiessen P. (1978), "A contingency framework for management accounting systems research", *Accounting, Organizations and Society*, 3, 1: pp. 65–76.
- Weber M. (1961), *Economia e società*, Edizioni di Comunità, Milano.
- Westhead P. e Cowling M. (1998), "Family firm research: The need for a methodological rethink", *Entrepreneurship Theory and Practice*, 23, 1: pp. 31–56.
- Westin O. e Roberts H. (2010), Interventionist research - the puberty years: an introduction to the special issue, *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7, 1: pp. 5-12.
- Whisler T. L. (1988), "The role of the board in the threshold firm", *Family Business Review*, 1: 309-321.
- Widener S. K. (2007), "An empirical analysis of the levers of control framework", *Accounting, Organizations and Society*, 32: pp. 757-788.
- Willmot H. (1993), "Strength is ignorance; slavery is freedom: managing culture in modern organizations", *Journal of Management Studies*, 30, 4: pp. 515-552.
- Wortman M. S. Jr. (1994), "Theoretical foundations for family-owned business: A conceptual and research-based paradigm", *Family Business Review*, 7, 1: pp. 3–27.
- Wouters M. e Wilderom C. (2008), "Developing performance-measurement systems as enabling formalization: A longitudinal field study of a logistic department", *Accounting, Organizations and Society*, 33: pp. 488-516.
- Yildirim-Öktem Ö. e Üsdiken B. (2010), "Contingencies versus external pressure: Professionalization in boards of firms affiliated to family business groups in late-industrializing countries", *British Journal of Management*, 21, 1: pp. 115-130.
- Yin R. K. (1985), *Case study research – Design and Methods*, Sage Publications, London.

- Yin R. K. (2003), *Case study research - Design and methods*, 3rd ed., Sage Publications, Thousand Oaks, CA.
- Young S. M. e Selto F. H. (1991), “New manufacturing practices and cost management: a review of the literature and directions for future research”, *Journal of Accounting Literature*, 10, 265–298.
- Zahra S. A., Hayton J. C., Neubaum D. O., Dibrell C. e Craig J. (2008), “Culture of family commitment and strategic flexibility: The moderating effect of stewardship”, *Entrepreneurship Theory and Practice*, 32, 6: pp. 1035-1054.
- Zahra S. A., Hayton J. C. e Salvato C. (2004), “Entrepreneurship in family vs. non-family firms: A resource-based analysis of the effect of organizational culture”, *Entrepreneurship Theory and Practice*, 28, 4: pp. 363–381.
- Zammuto R. F. e Krakower J. Y. (1991), “Quantitative and qualitative studies of organizational culture”, in Woodman R. W. e Pasmore W. A., *Research in Organizational Change and Development*, 5, JAI Press, Greenwich, CT.
- Zellweger T. M., Eddleston K. A. e Kellermann F. W. (2010), “Exploring the concept of familiness: Introducing family firm identity”, *Journal of Family Business Strategy*, 1, 1: pp. 54-63.
- Zhang J. e Ma H. (2009), “Adoption of professional management in Chinese family business: A multilevel analysis of impetuses and impediments”, *Asia Pacific Journal of Management*, 26: pp. 119-139.
- Zimmerman J. L. (1997), *Accounting for Decision-Making and Control*, 2nd ed. McGraw-Hill, Chicago, USA.
- Zimmerman J. L. (2001), “Conjectures regarding empirical managerial accounting research”, *Journal of Accounting and Economics*, 32, 1/3: pp. 411–427.

APPENDICI

Appendice I: Codifica personale della Vitali spa

HP: Honorary President

O: Owner

F: Family

NF: Non family

A: Administrative

T: Technical

M: Manager

E: Employee

P: Professional esterno

COLL: Rif. al progetto collaborazione

NOTE:

1. poiché la posizione di project manager richiede competenze ibride (amministrative e tecniche) nella tabella vengono riportate entrambe le lettere (A e T) per quelle figure che seguono normalmente la contabilità del cantiere e altri aspetti amministrativi, nonostante siano comunque tecnici. Per quelle persone invece, che a volte (per le commesse inferiori), svolgono anche attività amministrative accanto a quelle strettamente tecniche (conduzione del cantiere), si preferisce connotarle principalmente con l'attività tecnica, lasciando l'indicazione della sola lettera T.
2. nei casi in cui ci sia transizione dalla posizione manageriale a quella di employee, o viceversa, la codifica prenderà entrambe le accezioni separate da un trattino di congiunzione (i.e. M-E, E-M).
3. si riscontra un solo caso invece, in cui venga meno la posizione di proprietario. Poiché tale modifica risale alla fine del 2010, momento di inizio del progetto, si è preferito non far rientrare nella codifica la O, in modo da non appesantire la comprensione nel paragrafo relativo alla descrizione del processo di trasformazione.

#	COD.	POSIZIONE INIZIO 2010	POSIZIONE SETTEMBRE 2012	NOTE
1	HPF	Presidente Onorario	<i>idem</i>	
2	OFM	Proprietario Presidente Componente CDA Direttore Generale (posizione condivisa con 3OFM)	Proprietario Presidente Componente CDA Direttore Real Estate (posizione condivisa con 4OFM)	
3	OFM	Proprietario Vice Presidente Componente CDA Direttore Generale (posizione condivisa con 2OFM)	Proprietario Vice Presidente Componente CDA Direttore Produzione e Commesse (posizione condivisa in merito alla direzione commesse con: 7NFTM; mentre in merito alla direzione produzione, con: 16NFTM.	
4	OFM	Proprietario Componente CDA Direttore Engineering e Real Estate	Proprietario Componente CDA Direttore Engineering Direttore Real Estate (posizione condivisa con 2OFM)	Uscito dalla proprietà e dal CDA nel 2010
5	FM-E	Proprietario componente CDA Responsabile Tecnico (posizione condivisa con 7 BNFM)	Dipendente tecnico	Ruolo di CFO maturato durante lo studio.

#	COD.	POSIZIONE INIZIO 2010	POSIZIONE SETTEMBRE 2012	NOTE
6	NFAM	Componente CDA Responsabile amministrativo	Componente CDA Direttore amministrazione e finanza (CFO)	
7	NFTM	Responsabile Commesse	Componente CDA Direttore Commesse (posizione condivisa in merito alla direzione commesse con: 7NFTM)	Divenuto componen te del CDA alla fine del 2010
8	NFAM	Responsabile Finanza Strategica e Business Developer Real Estate	Responsabile Finanza Strategica	
9	NFAM	Responsabile Finanza Ordinaria (tesoreria)	Eliminazione della posizione. Attività accorpate a: 8NFAM	Dimesso fine 2011
10	NFAM	Direttore Gare e Appalti	<i>Idem</i>	
11	NFAM	Responsabile Controllo di Gestione	<i>Idem</i>	
12	NFAM	Responsabile Qualità e Sicurezza	<i>Idem</i>	
13	NFAM	Responsabile IT, Marketing e Comunicazione	<i>Idem</i>	
14	NFAM-E	Responsabile Risorse Umane	<i>Idem</i>	Dimesso 12/2011. Sostituito da dip. area amm.ne

#	COD.	POSIZIONE INIZIO 2010	POSIZIONE SETTEMBRE 2012	NOTE
15	NFAE-M	Business Developer Real Estate	<i>Idem</i>	Dimesso 12/2011. Sostituito 06/2012.
16	NFAM	Business Developer Real Estate	Business Developer Real Estate Responsabile Real Estate	Condivide la posizione di Responsab ile da 12/2011.
17	NFTM	Addetto Ambientale	Responsabile ambientale Direttore produzione (posizione condivisa con 3OFM)	
18	NFTE	Addetto Gare e Appalti	<i>Idem</i>	
19	NFAE	Addetto Real Estate	<i>Idem</i>	Dimesso a metà 2011 e sostituito dopo poco
20	NFAE	Addetto Contabilità - fornitori	<i>Idem</i>	
21	NFAE	Addetto Contabilità - fornitori	Attività accorpate a: 20NFAE	Dimesso 06/2012.
22	NFAE	Responsabile clienti	<i>Idem</i>	Dimesso a fine 2010. Sostituito da dip. amm.vo/te cnico.

#	COD.	POSIZIONE INIZIO 2010	POSIZIONE SETTEMBRE 2012	NOTE
23	NFAE	Addetto Approvvigionamenti	<i>Idem</i>	
24	NFAE	Addetto Sicurezza	<i>Idem</i>	
25	NFAE	Addetto gare ed appalti	<i>Idem</i>	
26	NFAE	Addetto aiuto controllo di gestione	Attività accorpate a: 11NFAM	Integrato nella gestione operativa della produzion e a metà 2011.
27	NFATE	Addetto pianificazione e gestione amm.va commesse	<i>Idem</i>	
28	NFATE	Addetto a supporto pianificazione e gestione amm.va commesse	Addetto amministrativo e tecnico	
29	NFATE	Addetto tecnico commesse	Addetto amministrativo e tecnico	
30	NFATE	Addetto tecnico commesse	Addetto amministrativo e tecnico	
31	NFAE	Addetto Real Estate	Addetto a supporto approvvigionamenti	
32	NFTE	Addetto tecnico commesse	<i>idem</i>	Dimesso 11/2011.
33	NFTE	Addetto tecnico commesse	<i>idem</i>	

#	COD.	POSIZIONE INIZIO 2010	POSIZIONE SETTEMBRE 2012	NOTE
34	NFTE	Addetto tecnico commesse	<i>idem</i>	
35	NFATE	Addetto amm.vo e tecnico commesse Demolizioni	<i>idem</i>	
36	NFTE	Addetto tecnico commesse	<i>idem</i>	
37	PCOLL	Non presente	Professional esterno (i.e. consulente e accademico)	Da 06/2011 a 09/2012.
38	NFAE	Addetto centralino e marketing	Addetto centralino e marketing	

Appendice II: Dettagli metodologici

OBIETTIVO: ANALISI FORZE ESTERNE

1.E Documenti analizzati

N.	TIPOLOGIA	FORNITO DA	IN DATA	CONTENUTI
1	CRESME Ricerche - Il settore delle costruzioni e l'indotto nella provincia di Bergamo 2000-2010	ANCE Bergamo - Direttore	16/11/2011	-Panoramica delle principali aree di business del settore delle costruzioni con analisi dei trend dal 2000 al 2010 -Analisi indotto provinciale
2	Cattaneo C. (2008), Edilizia e costruzioni a Bergamo. Una lettura storica, economica e aziendale.	ANCE Bergamo - Direttore	16/11/2011	-Caratteristiche storico- evolutive del settore delle costruzioni -Analisi dimensionali
3	Resmini M. (2009), Il cantiere del costruito. Bergamo e Provincia 1948-2008	ANCE Bergamo - Direttore	16/11/2011	-Influenze innovative, tecnologiche e territoriali del processo evolutivo dei cantieri di Bergamo e provincia dal secondo dopo guerra al 2008
4	Dlgs 12/04/2006 n. 163	ANCE Bergamo - Funz. Qualità e Sicurezza	5/12/2011	Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE.

N.	TIPOLOGIA	FORNITO DA	IN DATA	CONTENUTI
5	Dpr 5/10/2010 n. 207	ANCE Bergamo - Funz. Qualità e Sicurezza	5/12/2011	Regolamento di esecuzione ed attuazione del <i>decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163</i> , recante «Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE».
6	ANCE Osservatorio congiunturale sull'industria delle costruzioni (Dicembre 2011)	ANCE Centro Studi - Responsabile	6/04/2012	Trend, credito e scenari strategici
7	ANCE La struttura delle imprese di costruzioni (Aprile 2011)	ANCE Centro Studi - Responsabile	6/04/2012	Dati dimensionali ed economici. Ripartizione per regioni italiane
8	ANCE Lombardia Rapporto congiunturale sull'industria delle costruzioni in Lombardia (Aprile 2012)	ANCE Centro Studi - Responsabile	6/04/2012	Focus Lombardia: evoluzione del settore, il credito e il ritardo dei pagamenti da parte della PA

N.	TIPOLOGIA	FORNITO DA	IN DATA	CONTENUTI
9	ANCE-LUISS Analisi delle dinamiche economico- finanziarie e competitive delle imprese di costruzioni in Italia (a cura di Caroli) (2002)	ANCE Centro Studi - Responsabile	6/04/2012	Analisi economico- finanziaria e strutturale delle imprese di costruzioni italiane nel periodo 1997- 1999
10	EIRE Magazine	-	n. 17 - 2009	Caratteristiche mercato Real Estate (player), ruolo finanza
11	EIRE Magazine	-	n. 18 2010	Caratteristiche mercato Real Estate (player), ruolo finanza
12	ANCE Osservatorio congiunturale sull'industria delle costruzioni (Giugno 2012)		06/2012	-Trend, credito, mercato dei lavori pubblici

2.E Interviste effettuate

N.	RUOLO RICOPERTO	DATA	DURATA	CONTENUTI
1	ANCE Bergamo - Direttore	16/11/2011	30'	Descrizione settore delle costruzioni italiano, lombardo e provinciale: caratteristiche, normativa e traiettorie future. Coordinamento per prossime interviste.
2	ANCE Bergamo - Funzionario Appalti pubblici	05/12/2011	44'	Normativa area business appalti pubblici e scenari attuali
3	ANCE Bergamo - Funzionario Qualità e Sicurezza	05/12/2011	23'	Impatti della normativa sui sistemi di rilevazioni interni ed esterni aziendali.
4	ANCE Bergamo - Funzionario Fiscale, Economico e Finanziario	19/12/2011	54'	Dimensioni aziendali, utilizzo delle informazioni obbligatorie per fini interni, normativa influente sui sistemi e procedure di controllo di gestione delle imprese di costruzioni.

OBIETTIVO: ANALISI FORZE INTERNE

1I. Documenti analizzati

Nella tabella sottostante sono inseriti i documenti principali analizzati. Non sono state inserite le mail, inviate-ricevute e visionate, così come altri documenti informali archiviati.

N.	TIPOLOGIA	FORNITO DA	IN DATA
1	Bilancio d'esercizio (2006-2007-2008) e bozza bilancio d'esercizio 2009	6NFAM	12/01/2010

N.	TIPOLOGIA	FORNITO DA	IN DATA
2	Business Plan (2009-2013) preparato da una società esterna	6NFAM	12/01/2010
3	Presentazioni Real Estate business	8NFAM	28/01/2010
4	Documento interno di predisposizione ciclo pianificazione-programmazione	8NFAM	28/01/2010
5	Articoli e comunicati stampa	8NFAM - 13NFAM	28/01/2010 22/04/2010
6	Business Plan 2010	6NFAM	18/02/2010
7	Documento riepilogativo di analisi delle commesse	11NFAM	01/04/2010
8	Procedure e job description	Da intranet	17/06/2010
9	Organigramma 2010	Da intranet	17/06/2010
10	Articolo Intervista 2OFM a BergamoSette, 17.12.2010	Da Internet	05/01/2011
11	Pianificazione costruzione commessa Real Estate	11NFAM	11/01/2011
12	Business Plan 2011	6NFAM	07/03/2011
13	Bozza bilancio d'esercizio 2011	6NFAM	15/03/2011
14	Bilancio d'esercizio 2010	6NFAM	19/07/2011
15	Manuale flusso gestione commesse	Da intranet	26/11/2011
16	Bozza Business Plan 2012	6NFAM	20/12/2011
17	Verbali incontri Consiglio di Amministrazione 2011	6NFAM	10/01/2012
18	Organigramma 2011	Da intranet	10/01/2012
19	Analisi percezione marchio	13NFAM	10/01/2012
20	Report Pianificazione strategica e programmazione	37PCOLL	10/01/2012
21	Business Plan (2011-2015) preparato internamente	8NFAM	15/02/2012
22	Bozza Bilancio d'esercizio 2011	6NFAM	16/04/2012

N.	TIPOLOGIA	FORNITO DA	IN DATA
23	Bilancio d'esercizio 2011	6NFAM	16/04/2012
24	Organigramma 2012	Da intranet	12/06/2012
25	Verbali incontri Consiglio di Amministrazione 2012	6NFAM	13/09/2012
26	Top 100 imprese di costruzioni anno 2011	13NFAM	30/11/2012

2I. Interviste effettuate

Tipologia interviste:

1. **Open Interview** in modo da lasciar gli intervistati liberi di esprimersi su aspetti generali e non eccessivamente "guidati" quanto volevano.

2. **Semi-structured Interview:** L'obiettivo delle sessioni di interviste è molteplice. A tutti gli intervistati sono state rivolte delle domande in merito alla propria job description (Sezione A domande seguenti). Ai componenti del Consiglio di Amministrazione (2OFM, 3OFM, 4OFM, 5FME, 6NFAM) è stato chiesto inoltre il loro punto di vista in merito al percorso di professionalizzazione dell'impresa (Sezione B domande seguenti). Infine, su indicazione del Responsabile amministrativo (6NFAM), sono stati rivolti degli interrogativi a proposito dei sistemi di controllo in uso (Sezione C domande seguenti). Le domande prima di essere sottoposte, sono state riviste con un altro accademico e con il Responsabile amministrativo (6NFAM).

Le domande proposte nei primi mesi del 2010 sono riepilogate di seguito nelle sezioni appena descritte (A, B, C) e coprono gli step denominati (i) AS IS ed (ii) Emerging Problem.

Nella fase finale quasi esclusivamente di osservazione dei sistemi di controllo in uso, che copre l'arco temporale Gennaio-Settembre 2012, si è inteso fare un ulteriore giro di interviste per integrare le osservazioni con le manifestazioni esplicite della percezione del cambiamento avvenuto in Vitali spa. Le interviste hanno riguardato tutti i soggetti, già in precedenza intervistati, ad eccezione del fratello uscito dalla proprietà e dal CdA (5FM-E). Alcune persone intervistate in precedenza non ricoprivano più tale mansione e

sono state pertanto intervistate le persone integrate nella medesima posizione. Le domande proposte durante l'intervista sono riportate nella sezione D.

SEZIONI A, B, C: INTERVISTE GENNAIO-GIUGNO 2010

SEZIONE A - JOB DESCRIPTION

A.1 Descrizione generale della posizione occupata da ciascun intervistato.

A.1.1 Ufficio:

A.1.2 Funzione aziendale: (a scelta tra Produzione, Demolizioni Speciali, Engineering, Real Estate, Costruzioni, Finanza, altre in staff)

A.1.3 Responsabile:

A.1.4 Risponde gerarchicamente a:

A.1.5a Posizione occupata da:

A.1.5b dal:

A.1.6 Contatto:

A.1.7 Finalità della posizione (rappresenta il motivo per cui una posizione esiste, la sua ragion d'essere nell'organizzazione. La finalità non definisce azioni specifiche, ma indica il ruolo che chi ricopre la posizione deve svolgere per dare il suo contributo al risultato aziendale complessivo):

A.1.8 Operazioni routinarie:

AZIONI	INPUT	OUTPUT	TIME	SCADENZA	OBIETTIVO
Descrizione sintetica	Dati: quali e da chi	Informazioni: quali e a chi	Tempo impiegato normalmente per l'attività	Vincoli dati e da chi	Finalità dell'azione

A.1.9 Aree di responsabilità principali (Vengono indicate le aree di attività sulle quali chi ricopre la posizione ha responsabilità specifiche, dovendo rispondere dei risultati ottenuti. Perché alcune aree di responsabilità possano essere effettivamente esercitate è necessario che siano predisposte le relative deleghe. Non vengono indicate in questa sezione le responsabilità genericamente attribuite a più di un ruolo aziendale, o comunque intrinseche in ciascun ruolo direttivo (ad esempio: gestire le persone, prendere le decisioni, etc.):

A.1.10 Relazioni critiche (Vengono indicate quelle relazioni interpersonali che possono influenzare in modo decisivo il raggiungimento dei risultati e che quindi debbono essere mantenute vive nel tempo. Le relazioni critiche danno indicazioni sul sistema informale che deve costruito a supporto delle responsabilità formalmente descritte. Anche in questo caso non vengono elencate le relazioni che sono intrinseche ad ogni ruolo (ad esempio: mantenere buone relazioni con i colleghi o con i collaboratori o i clienti, etc.):

A.1.11 Parametri di valutazione della performance (vengono elencati gli indicatori, generalmente quantitativi, che permettono di valutare se chi ricopre una posizione ha effettivamente risposto alle aspettative dell'organizzazione nei suoi riguardi, o, in altri termini, se ha realmente svolto il ruolo previsto. I parametri di valutazione della performance permettono di collegare le attività portate a termine dalle persone con quanto definito attraverso i sistemi di pianificazione e controllo e di collegare quindi gli obiettivi generali dell'azienda alle attività delle singole persone.

I parametri di valutazione della performance sono ovviamente il principale punto di riferimento dei sistemi di valutazione delle prestazioni e degli eventuali meccanismi di incentivazione ad essi collegati e possono variare anche in maniera significativa in relazione agli obiettivi aziendali definiti di anno in anno)¹⁴⁰:

SEZIONE B - PERCORSO DI PROFESSIONALIZZAZIONE

B.1 Come pensa debba evolvere la struttura di governance per sostenere la crescita dell'azienda?

¹⁴⁰ La presente domanda è ripresa poi nei sistemi di controllo in uso, ma poiché è un aspetto delicato ma molto importante è lasciata in entrambe le posizioni e gestita ad hoc in ogni intervista.

B.2 Quale è il suo pensiero in merito alla managerializzazione dell'azienda? (vantaggi e svantaggi e distinzione tra membri familiari e non)

B.3 Avverte delle spinte alla managerializzazione da parte del mercato o di altri soggetti collegati in qualche modo all'azienda?

B.4 Come vede l'azienda tra 5 anni? e tra 15?

B.5 Le piacerebbe che i suoi figli ne facessero parte?

B.6 Quale ritiene sia il miglior modo per gestire il personale dell'azienda? (Entrare nel merito delle tipologie di controllo di Simons – legate alla tipologia di Leadership)

B.7 Quali indicazioni ritiene importanti per la costruzione del processo di budgeting?

SEZIONE C - SISTEMI DI CONTROLLO DI GESTIONE IN USO A LIVELLO ORGANIZZATIVO E DI PROGETTO

C.1 Planning Controls

1.1 Il Board of Directors quando e come fa Pianificazione Strategica?

1.2 Ogni quanto rivedono la strategia?

1.3 In base a che cosa e chi lo fa (collaborativamente insieme ad altri manager, o solo alcuni componenti del B of D e alcuni manager esterni)?

1.4 Viene fatto durante le riunioni del B of D o in altri contesti? O magari separatamente in gruppetti che compongono il B of D?

1.5 Il planning ha natura partecipativa?

C.2 Cybernetic Controls

2.1 Sono presenti dei sistemi di budget a livello aziendale, o di divisione?

2.2 Gli employees sono responsabili di qualche misura finanziaria (ex. ROI, EVA)? O di altre misure non finanziarie (ex. m3 calcestruzzo..)?

2.3 Sono presenti dei sistemi ibridi di indicatori correlati fra loro (ex. BSC)?

C.3 Reward and Compensation

3.1 Sono presenti dei piani d'incentivo per gli employees? Per quali categorie? Sono definiti al momento dell'assunzione, in alternativa quando (bonus fine anno, etc.)? Gli incentivi sono a livello individuale o anche di gruppo (se sì quali gruppi e perché)? Le promozioni sono basate sull'adempimento/realizzazione e sulla performance, o sulla proprietà e fedeltà all'organizzazione? La determinazione degli incentivi è basata su parametri chiari e dichiarati? La valutazione del raggiungimento degli obiettivi è oggettiva o soggettiva (da chi)? Come sono considerati gli straordinari?

3.2 Sono previsti dei piani di avanzamento carriera? In alternativa come e chi decide la promozione?

3.3 Come definirebbe il sistema in uso, quali sono secondo lei i vantaggi e gli svantaggi? Qual è il suo pensiero in merito a dei piani di incentivo standardizzati o complessi?

3.4 Ci sono in programma cambiamenti?

3.5 Qualcuno ha proposto metodi diversi (chi e quali)?

3.6 Ogni quanto tempo vengono monitorati i risultati?

3.7 Quali sono le 'chiavi' per farsi strada all'interno dell'organizzazione?

C.4 Cultural Controls

Valori

4.1 Quali sono i valori dell'azienda?

4.2 Questi valori sono riscontrabili negli indirizzi strategici, nell'impostazione degli obiettivi da raggiungere, nella valutazione soggettiva delle performance (se esiste) e nei criteri di selezione del personale (spiegare un po' meglio come avvengono)?

4.3 I comportamenti della proprietà, del management e degli employees sono in linea con i valori enunciati?

4.4 Quale è il grado di condivisione degli obiettivi?

4.5 La cultura diffusa è percepita dagli employees come un modo per 'guidare' i comportamenti da parte del management e/o della proprietà?

4.6 Si sono avvertiti cambiamenti negli ultimi anni in merito ai valori perseguiti dal management e/o dalla proprietà?

Simboli (comprendono le caratteristiche fisiche dell'organizzazione)

- 4.7 A cosa assomiglia l'architettura esterna delle sedi?
- 4.8 Quale immagine trasmette? E' unica?
- 4.9 Gli edifici e gli uffici sono della stessa qualità per ogni employees? O gli edifici più belli sono riservati ai componenti del board of directors o ad altri manager?
- 4.10 Come sono organizzati gli spazi nelle diverse sedi? Sono cambiate molto negli ultimi anni? gli open space sono utilizzati come tali, o la disposizione delle scrivanie o altro è come se fossero 'uffici senza pareti'?
- 4.11 Sono presenti dei particolari requisiti sull'abbigliamento e cura della persona?
- 4.12 Quali simboli l'organizzazione utilizza per segnalare l'autorità e lo status all'interno dell'organizzazione?

Clan

- 4.10 Quali sono le 'ritualità' dell'azienda?
- 4.11 Queste ritualità che valori esprimono?
- 4.12 Ci sono delle ritualità che accomunano gruppi di membri? Se sì, quali?
- 4.13 Crede esistano dipendenti (anche manager) che cercano di diffondere delle 'sub-culture'?

C.5 Administrative Controls

Governance Structure

- 5.1 Sono presenti delle strutture di controllo a livello aziendale? se sì, da chi sono formate?
- 5.2 Sono presenti delle particolari strutture di controllo a livello di commessa? se sì da chi sono formate? e da chi sono state introdotte?

Organisation Structure

- 5.3 Qual è la struttura organizzativa dell'azienda? E' cambiata molto negli ultimi anni? in che modo? Perché?
- 5.4 E' conosciuta a tutti i livelli? Se sì, come è stata comunicata?
- 5.5 Vi riconoscete in qualche modo nel diagramma proposto?

Generali

- 5.6 Siete a conoscenza delle procedure inserite nei sistemi di qualità? Se sì, le ritiene utili allo svolgimento del suo lavoro?

5.7 Da chi sono stati introdotti questi sistemi (collaboratori interni o esterni all'azienda)?

SEZIONE D: INTERVISTE GENNAIO-SETTEMBRE 2012

D.1 Quali sono secondo lei i principali cambiamenti intervenuti dal 2010 ad oggi?

D.2 Come descriverebbe il percorso di cambiamento intrapreso e ritiene si sarebbe potuto fare di più? se sì, quali secondo lei sono state le principali resistenze al cambiamento?

D.3 Quale è stato secondo lei il/i motivo/i che ha spinto al cambiamento?

D.4 Quali gli agenti del cambiamento che ha ritenuto fondamentali durante tale percorso (se non menzionata esplicitamente fare riferimento alla distinzione family-non family, interni ed esterni)?

D.5 Ritiene che i clienti, i fornitori della Vitali spa possano beneficiare del cambiamento intrapreso? Se sì, in che modo?

D.6 Ritiene ne possa beneficiare l'immagine aziendale anche con riguardo al sistema bancario e finanziario in generale?

D.7 Personalmente vede modificato il suo ruolo e il contributo che può dare all'azienda?

D.8 Crede in generale che un forte orientamento ai risultati sia dannoso nel lungo termine?

N.	TIP. INT.	CODIFICA	DATA	DURATA	STEP	PAR.
1	1	2OFM (in contemporanea con 6NFAM e 8NFAM)	12/11/2009	55'	-	Contatto iniziale (intervista non registrata)
2	1	6NFAM (in contemporanea con 2OFM e 8NFAM)	12/11/2009	55'	-	Contatto iniziale (intervista non registrata)
3	1	8NFAM	12/11/2009	55'	-	Contatto iniziale (intervista non registrata)
4	1	2OFM	12/01/2010	43'	3.3	Emerging Problem
5	1	6NFAM	12/01/2010	176'	3.3	Emerging Problem
6	1	8NFAM	28/01/2010	79'	3.3	Emerging Problem
7	1	3OFM	12/01/2010	32'	3.3	Emerging Problem
8	1	4OFM	13/01/2010	36'	3.3	Emerging Problem
9	1	5FM-E	02/02/2010	31'	3.3	Emerging Problem
10	2	2OFM	28/01/2010	38'	3.2	AS IS
11	2	8NFAM	28/01/2010	52'	3.2	AS IS
12	2	6NFAM	28/01/2010	82'	3.2	AS IS

N.	TIP. INT.	CODIFICA	DATA	DURATA	STEP	PAR.
13	2	3OFM	02/02/2010	22'	3.2	AS IS
14	2	4OFM	18/02/2010	70'	3.2	AS IS
15	2	5FM-E	18/02/2010	45'	3.2	AS IS
16	2	7NFTM	18/02/2010	96'	3.2	AS IS
17	2	9NFAM	15/03/ 2010	61'	3.2	AS IS
18	2	10NFAM (in contemporanea con 18NFTE e 25NFAE)	15/03/2010	43'	3.2	AS IS
19	2	18NFTE (in contemporanea con 10NFAM e 25NFAE)	15/03/2010	43'	3.2	AS IS
20	2	25NFAE (in contemporanea con 10NFAM e 18NFTE)	15/03/2010	43'	3.2	AS IS
21	2	16NFAM	01/04/2010	48'	3.2	AS IS
22	2	11NFAM	01/04/2010	193'	3.2	AS IS
23	2	12NFAM	22/04/2010	36'	3.2	AS IS
24	2	13NFAM	22/04/2010	43'	3.2	AS IS
25	2	14NFAM-E	22/04/2010	29'	3.2	AS IS
26	2	27NFATE	26/04/2010	84'	3.2	AS IS
27	2	29NFATE	26/04/2010	32'	3.2	AS IS
28	2	33NFTE	27/04/2010	42'	3.2	AS IS
29	2	34NFTE	27/04/2010	39'	3.2	AS IS
30	2	35NFATE	27/04/2010	53'	3.2	AS IS
31	2	15NFAE-M	27/04/2010	62'	3.2	AS IS
32	2	17NFTM	30/04/2010	31'	3.2	AS IS

N.	TIP. INT.	CODIFICA	DATA	DURATA	STEP	PAR.
33	2	36NFTE	30/04/2010	25'	3.2	AS IS
34	2	20NFAE	30/04/2010	42'	3.2	AS IS
35	2	19NFAE	10/05/2010	56'	3.2	AS IS
36	2	38NFAE	10/05/2010	15'	3.2	AS IS
37	2	21NFAE	10/05/2010	34'	3.2	AS IS
38	2	22NFAE	11/05/2010	18'	3.2	AS IS
39	2	32NFTE	11/05/2010	19'	3.2	AS IS
40	2	23NFAE	11/05/2010	27'	3.2	AS IS
41	2	28NFATE	13/05/2010	23'	3.2	AS IS
42	2	24NFAE	13/05/2010	28'	3.2	AS IS
43	2	26NFAE	27/05/2010	12'	3.2	AS IS
44	2	30NFATE	03/06/2010	15'	3.2	AS IS
45	2	31NFAE	03/06/2010	24'	3.2	AS IS
46	2	2OFM	26/03/2012	40'	3.4.4	USE
47	2	8NFAM	26/03/2012	34'	3.4.4	USE
48	2	4OFM	26/03/2012	36'	3.4.4	USE
49	2	5FM-E	16/04/2012	23'	3.4.4	USE
50	2	9NFAM	16/04/2012	49'	3.4.4	USE
51	2	7NFTM	16/04/2012	25'	3.4.4	USE
52	2	14NFAM-E	16/04/2012	28'	3.4.4	USE
53	2	15NFAE-M	23/04/2012	32'	3.4.4	USE
54	2	10NFAM	23/04/2012	39'	3.4.4	USE
55	2	16NFAM	04/05/2012	14'	3.4.4	USE
56	2	12NFAM	04/05/2012	27'	3.4.4	USE
57	2	13NFAM	04/05/2012	27'	3.4.4	USE
58	2	17NFTM	04/05/2012	16'	3.4.4	USE
59	2	18NFTE	04/05/2012	39'	3.4.4	USE
60	2	19NFAE	24/05/2012	21'	3.4.4	USE
61	2	24NFAE	24/05/2012	33'	3.4.4	USE

N.	TIP. INT.	CODIFICA	DATA	DURATA	STEP	PAR.
62	2	11NFAM	24/05/2012	40'	3.4.4	USE
63	2	25NFAE	12/06/2012	35'	3.4.4	USE
64	2	23NFAE	12/06/2012	36'	3.4.4	USE
65	2	26NFAE	12/06/2012	22'	3.4.4	USE
66	2	27NFATE	06/07/2012	50'	3.4.4	USE
67	2	28NFATE	06/07/2012	21'	3.4.4	USE
68	2	6NFAM	06/07/2012	41'	3.4.4	USE
69	2	20NFAE	06/07/2012	28'	3.4.4	USE
70	2	21NFAE	06/07/2012	31'	3.4.4	USE
71	2	22NFAE	16/07/2012	29'	3.4.4	USE
72	2	30FM	16/07/2012	27'	3.4.4	USE
73	2	29NFATE	16/07/2012	34'	3.4.4	USE
74	2	30NFATE	13/09/2012	47'	3.4.4	USE
75	2	35NFATE	13/09/2012	23'	3.4.4	USE
76	2	32NFTE	13/09/2012	22'	3.4.4	USE
77	2	33NFTE	21/09/2012	15'	3.4.4	USE
78	2	31NFAE	21/09/2012	26'	3.4.4	USE
79	2	34NFTE	21/09/2012	28'	3.4.4	USE
80	2	36NFTE	24/09/2012	40'	3.4.4	USE
81	2	38NFAE	24/09/2012	13'	3.4.4	USE

3. Informal meetings (osservazioni)

Le osservazioni sono annotazioni del ricercatore a volte fatte direttamente sul field work, altre volte a posteriori e comunque sempre entro le 24 ore dall'osservazione. In alcuni casi vengono riportate anche parole o brevi periodi detti dagli stessi interlocutori, piuttosto che alcune espressioni non verbali.

N.	DATA	LUOGO
1	12/01/2010	Sede Amm.va
2	13/01/2010	Sede Amm.va
3	28/01/2010	Sede Amm.va
4	02/02/2010	Sede Amm.va
5	18/02/2010	Sede Amm.va
6	15/03/2010	Sede Amm.va
7	01/04/2010	Sede Amm.va
8	02/04/2010	Sede Legale
9	22/04/2010	Sede Amm.va
10	26/04/2010	Sede Amm.va
11	27/04/2010	Sede Amm.va
12	30/04/2010	Sede Amm.va
13	03/05/2010	Sede Amm.va
14	04/05/2010	Sede Amm.va
15	05/05/2010	Sede Amm.va
16	10/05/2010	Sede Amm.va
17	11/05/2010	Sede Amm.va
18	13/05/2010	Sede Amm.va
19	27/05/2010	Sede Amm.va
20	03/06/2010	Sede Amm.va
21	04/06/2010	Sede Amm.va
22	09/06/2010	Sede Amm.va
23	17/06/2010	Sede Amm.va
24	15/07/2010	Sede Legale
25	28/07/2010	Cantiere
26	14/09/2010	Sede Amm.va
27	16/09/2010	Sede Amm.va
28	17/09/2010	Sede Amm.va
29	22/09/2010	Sede Amm.va
30	23/09/2010	Sede Legale

N.	DATA	LUOGO
31	04/10/2010	Sede Legale
32	15/10/2010	Sede Amm.va
33	21/10/2010	Sede Amm.va
34	03/11/2010	Sede Amm.va
35	24/11/2010	Sede Amm.va
36	03/12/2010	Sede Amm.va
37	11/01/2011	Sede Amm.va
38	19/01/2011	Sede Amm.va
39	08/02/2011	Sede Legale
40	17/02/2011	Sede Amm.va
41	01/03/2011	Sede Amm.va
42	07/03/2011	Sede Amm.va
43	14/03/2011	Sede Amm.va
44	18/03/2011	Sede Amm.va
45	24/03/2011	Sede Amm.va
46	30/03/2011	Sede Amm.va
47	04/04/2011	Sede Amm.va
48	11/04/2011	Sede Amm.va
19	15/04/2011	Sede Amm.va
50	26/04/2011	Sede Amm.va
51	11/05/2011	Sede Amm.va
52	28/06/2011	Sede Legale
53	29/06/2011	Sede Amm.va
54	19/07/2011	Sede Amm.va
55	27/09/2011	Sede Amm.va
56	13/10/2011	Sede Amm.va
57	02/11/2011	Sede Amm.va
58	10/11/2011	Sede Legale
59	25/11/2011	Sede Amm.va
60	29/11/2011	Sede Legale

N.	DATA	LUOGO
61	20/12/2011	Sede Amm.va
62	21/12/2011	Sede Legale
63	10/01/2012	Sede Amm.va
64	24/01/2012	Sede Amm.va
65	15/02/2012	Sede Amm.va
66	05/03/2012	Sede Amm.va
67	26/03/2012	Sede Amm.va
68	16/04/2012	Sede Amm.va
69	23/04/2012	Sede Amm.va
70	04/05/2012	Sede Amm.va
71	24/05/2012	Sede Amm.va
72	12/06/2012	Sede Amm.va
73	22/06/2012	Sede Amm.va
74	06/07/2012	Sede Amm.va
75	16/07/2012	Sede Amm.va
76	13/09/2012	Sede Amm.va
77	21/09/2012	Sede Amm.va
78	24/09/2012	Sede Amm.va

4. Formal meetings

N.	DATA	PARTECIPANTI	CONTENUTI
1	09/06/2010	8NFAM, 6NFAM, 13NFAM, ricercatore	Discussione risultanze interviste e proposta progetto-programma di cambiamento
2	30/03/2011	6NFAM, 7NFTM, 8NFAM, 9NFAM, 10NFAM, 11NFAM, 20NFAE, 22NFAE, ricercatore	Presentazione Strategic Planning 1

N.	DATA	PARTECIPANTI	CONTENUTI
3	29/11/2011	6NFAM, 7NFTM, 8NFAM, 10NFAM, 11NFAM, 12NFAM, 13NFAM, 14NFAM-E, 16NFAM, 17NFTM, 20NFAE, 22NFAE, 27NFATE, ricercatore	CdA allargato per presentazione dei flussi di gestione della commessa
4	05/03/2012	Tutti i membri organizzativi, 37PCOLL e il ricercatore	Riunione progetto "Orientamento alla Collaborazione" per comunicazione dei flussi di gestione della commessa a tutti i membri dell'organizzazione, qualche informazione sull'andamento aziendale prospettico e la comunicazione/condivisione degli obiettivi 2012
5	04/12/2012 (extra periodo osservazione)	2OFM, 3OFM, 4OFM, 6NFAM, 7NFAM, 8NFAM, 11NFAM, ricercatore	Condivisione risultati interviste sull'utilizzo dello strategic planning a livello di progetto e aziendale e sul cambiamento avvenuto dal 2010