

# IL GOVERNO AZIENDALE TRA TRADIZIONE E INNOVAZIONE

a cura di  
**Luciano Marchi**  
**Rosa Lombardi**  
**Luca Anselmi**



Società Italiana di Ragioneria  
e di Economia Aziendale

**FrancoAngeli**

ISBN 9788891736604

Copyright © 2016 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

Pubblicato con licenza *Creative Commons Attribuzione-Non Commerciale-Non opere derivate 3.0 Italia*  
(CC-BY-NC-ND 3.0 IT)

*L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito*

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/it/legalcode>

# SISTEMI DI CONTROLLO MANAGERIALE E STRATEGIA AZIENDALE. ANALISI DELLE MEDIE IMPRESE DEL NORDEST<sup>1</sup>

Filippo Zanin<sup>2</sup>, Eugenio Comuzzi<sup>3</sup>

## 1. Introduzione

Il presente lavoro si inserisce nell'ambito della copiosa letteratura che, a partire dagli anni Ottanta, ha affrontato il tema della progettazione e dell'uso dei sistemi di controllo manageriale secondo l'approccio contingente (Otley, 2016). L'impostazione di riferimento è la teoria organizzativa della contingenza, che, applicata al tema del controllo aziendale, postula l'assunto secondo il quale la scelta ottima in termini di architettura dei sistemi di controllo dipende dalla specifica configurazione assunta da alcune variabili interne ed esterne: struttura organizzativa, dimensione aziendale, complessità ambientale, tecnologia, cultura, strategia (Chenhall, 2003). Coerentemente con l'impostazione contingente, gli sforzi della ricerca scientifica si sono indirizzati verso lo studio del *come* i sistemi di controllo dovrebbero essere progettati e utilizzati per adattarsi ai contesti specifici di applicazione, tenendo conto dell'evolversi di questi ultimi. Alcuni autori ritengono che i numerosi contributi sul tema non siano stati in grado di giungere ad una armonizzazione, così da portare ad una situazione in cui (Malmi, Brown, 2008; Tessier, Otley, 2012):

- concetti denominati nello stesso modo hanno ricevuto definizioni e traduzioni operative diverse;
- risultati empirici di diverse ricerche, costruiti su assunti metodologici non sempre sovrapponibili, non hanno permesso un confronto sistematico, né, tantomeno la strutturazione di una teoria organica sull'argomento.

A queste considerazioni occorre aggiungere che l'applicazione "pura" della teoria della contingenza implica che le variabili contingenti siano oggettivamente date e rappresentabili. Tuttavia è ormai consolidato che tale implicazione non sia più sostenibile di fronte all'evidenza per la quale la realtà è soggettivamente percepita. Di conseguenza, anche la conoscenza

---

<sup>1</sup> Il presente contributo è frutto del lavoro congiunto degli autori in tutti i paragrafi in cui lo stesso si articola.

<sup>2</sup> Università degli Studi di Udine, corresponding author: [filippo.zanin@uniud.it](mailto:filippo.zanin@uniud.it)

<sup>3</sup> Università degli Studi di Udine

delle variabili contingenti e la loro rappresentazione dipende dalla percezione dei soggetti aziendali (Tymon et al., 1998).

Il presente lavoro parte da una constatazione di fondo, secondo la quale nelle piccole e medie imprese esisterebbe ancora un limitato utilizzo di strumenti formalizzati di controllo manageriale (Garengo et al., 2005). Tale considerazione acquista maggiore rilevanza se opposta al crescente livello di complessità che ormai qualifica anche l'ambiente competitivo in cui le piccole e medie imprese operano e che rende sempre più sfidante mantenere inalterati i fattori critici del successo competitivo riconosciuti alle piccole e medie imprese e identificati nella capacità di lettura anticipata dei fenomeni, nella velocità di reazione ai cambiamenti esterni e nella flessibilità strategica (Tenhunen et al., 2001). Nonostante vi sia un'ampia e consolidata convergenza della letteratura sul problema, le ricerche empiriche che lo affrontano risultano ancora limitate e per lo più concentrate in specifiche aree geografiche (Australia, Danimarca, UK, Finlandia). Per offrire il proprio contributo empirico entro un ambito di ricerca poco presidiato, il presente lavoro indaga una relazione specifica che qualifica l'approccio contingente al controllo: la relazione tra l'architettura dei sistemi di controllo e le scelte strategiche di business nelle piccole e medie imprese

Pertanto la domanda di ricerca fondamentale è la seguente:

RQ: esiste un collegamento reciproco tra la configurazione dei sistemi di controllo manageriale e la strategia di business nelle piccole e medie imprese del nord-est Italia?

Per svolgere l'attività di ricerca si è deciso di utilizzare il modello LOC (Levers Of Control) di Simons (1995) per la variabile "controllo" e i tipi strategici di Miles and Snow (1978) per la variabile "strategia". Entrambi i modelli continuano ad essere utilizzati nella ricerca empirica sul tema e presentano il vantaggio di fornire qualificazioni distinte della variabile critica favorendo, così, la sua traduzione operativa in quesiti specifici (DeSarbo et al., 2005; Mundy, 2010). Sul piano metodologico, la raccolta di dati si è svolta su ampia scala mediante l'invio di un questionario strutturato all'intera popolazione delle 1.249 medie imprese del nord-est. I dati acquisiti, corrispondenti ad un tasso di risposta del 18%, sono stati oggetto di una prima analisi quantitativa mediante l'impiego di tecniche di statistica descrittiva. Nonostante l'analisi dei dati non sia ancora ultimata, i risultati evidenziano un utilizzo indistinto di tutte le leve del controllo, con prevalenza della leva diagnostica, e una flessibilità di comportamento sul piano strategico che di fatto impedisce di riconoscere in modo puntuale i cluster strategici del modello di Miles and Snow. Sul piano del controllo, la pratica aziendale sembra confermare l'esistenza di una correlazione tra le

due leve del controllo positive e le due leve negative, oltre all'uso del controllo come sistema integrato (Malmi, Brown, 2008; Tuomela, 2005). Tali risultati sembrano coerenti con recenti ricerche empiriche sull'argomento, che evidenziano la mancanza di un unico, stabile orientamento strategico aziendale e la presenza di comportamenti indirizzati a sostenere contemporaneamente differenti pattern strategici, a seconda delle opportunità che il management giudica interessanti da perseguire (Cinquini, Tenucci, 2010).

## **2. Strategia e sistemi di controllo. Theoretical framework**

La definizione di sistema di controllo è evoluta nel corso del tempo principalmente in relazione ai differenti obiettivi attribuiti al sistema. Dapprima, coerentemente con la visione meccanicistica dell'azienda, al sistema di controllo si chiedeva di fornire informazioni quantitativo-monetarie di natura contabile per supportare le decisioni manageriali. Sul piano terminologico si parla di *management accounting* e di *management accounting system* proprio per indicare l'origine dei dati utili al controllo e per evidenziare l'immagine del controllo come meccanismo di retroazione single-loop. Successivamente, si è aggiunta l'esigenza di mettere a disposizione dei manager anche dati e informazioni non quantitativo-monetari riferiti al contesto interno e, soprattutto, alle dinamiche del contesto esterno (Frigotto et al., 2011). Per questo motivo, il perimetro del sistema di controllo si è progressivamente esteso fino a configurare l'immagine del sistema come un "pacchetto" composto simultaneamente da differenti forme, tecniche e strumenti di controllo (Carenys, 2012). Secondo questa recente impostazione, il controllo si attua non più e non solo con ottica ex-post ma anche durante la gestione e con una prospettiva spiccatamente rivolta al futuro. I segni dell'evoluzione sono riscontrabili anche nelle differenti definizioni di sistema di controllo manageriale presenti in letteratura. Ai fini del nostro lavoro, la definizione accolta interpreta i sistemi di controllo manageriale come l'insieme delle «procedure e prassi formali, incentrate sull'informazione, che i manager adottano per mantenere o modificare i modelli nello svolgimento delle attività organizzative» (Simons, 1995, p.21). I punti critici di tale definizione sono i seguenti:

- la natura formale e formalizzata delle procedure e degli strumenti. Ciò implica che le azioni ad ogni livello organizzativo devono essere esplicitate in maniera formale, a partire da strumenti come piani e budget, per esplicitare gli obiettivi da raggiungere e le modalità che si intende seguire;

- il ruolo baricentrico dell'informazione economica. L'efficacia dei sistemi di controllo dipende dalla capacità di cogliere e gestire l'informazione economica presente nell'organizzazione e che lega assieme i differenti livelli organizzativi entro un sistema di responsabilità condivise (senior, middle, line management);
- gli impatti organizzativi dei sistemi di controllo. L'uso sistematico dei sistemi di controllo genera effetti sul piano organizzativo, in quanto contribuiscono alla decisione relativa al mantenimento o alla modifica dei modelli che qualificano l'azione.

Per quanto riguarda la progettazione dei sistemi di controllo, l'approccio prevalente è quello contingente (Otley, 2016). Secondo tale approccio, la progettazione dei sistemi di controllo dipende dalla speciale configurazione assunta dalle variabili che qualificano il contesto della sua applicazione. Una sintesi delle qualificazioni assunte dalle singole variabili è riportata nella tabella seguente.

*Tabella 1. Le variabili contingenti nella progettazione dei sistemi di controllo.*

<b>Variabili</b>	<b>Descrizione</b>
Ambiente	Variabile fondamentale, la cui determinante principale è l'incertezza, nelle sue molteplici declinazioni
Tecnologia	Variabile relativa al funzionamento dei processi operativi aziendali, in particolare come gli input vengono trasformati in output
Struttura organizzativa	Variabile relativa alla specificazione formale dei diversi ruoli organizzativi e delle responsabilità, per assicurare che le attività siano realizzate
Dimensione	Variabile utile per inquadrare l'ampiezza della dimensione aziendale
Strategia	Strumento con cui i soggetti aziendali cercano di raggiungere il giusto <i>fit</i> con il contesto esterno
Cultura	Credenze e valori dell'impresa

Con riferimento specifico alla variabile "strategia", l'approccio contingente arriva ad affermare che la progettazione e l'uso dei sistemi di controllo dipendono, tra gli altri, dal tipo di strategia perseguita dall'impresa: «orientamenti strategici particolari richiedono diversi repertori di competenze e sono conseguentemente associati a particolari configurazioni di controllo» (Tucker, Parker, 2015, p. 116). Inoltre, i sistemi di controllo

dovranno adeguarsi a fronte di cambiamenti nella strategia, rendendo così dinamico l'adattamento (Kober et al., 2003). Secondo alcuni autori, poi, l'adattamento è reciproco, nel senso che anche la speciale configurazione del sistema di controllo può determinare impatti sul disegno della strategia (Kober et al., 2007). Il duplice condizionamento sarebbe particolarmente evidente quando si privilegia un uso del controllo in senso interattivo, per la sua maggiore predisposizione verso la generazione di nuove opportunità. In linea di massima, si arriva ad affermare che l'adozione di strategie caratterizzate da orientamenti "conservativi" – i tipi "defender" (Miles, Snow, 1978) e "harvest" (Govindarajan, Gupta, 1985) e la strategia di "leadership di costo" (Porter, 1985) – sono supportate al meglio da «sistemi centralizzati di controllo, lavoro specializzato e formalizzato, semplici meccanismi di coordinamento» (Chenhall, 2003, p. 150). Invece, strategie caratterizzate da orientamenti "imprenditoriali" – i tipi "prospector" (Miles, Snow, 1978), "build" (Govindarajan, Gupta, 1985) e la strategia di "differenziazione" (Porter, 1985) – sono supportate al meglio da sistemi di controllo basati su «mancanza di procedure standardizzate, valutazione decentrata ed orientata ai risultati, strutture e processi flessibili [...] ed attenzione diretta a frenare l'eccesso di innovazione» (Chenhall, 2003, p. 150).

In generale, la relazione tra strategia e sistemi di controllo è stata indagata osservando principalmente l'influenza della strategia sul controllo (Henri, 2006; Cinquini, Tenucci, 2010) e interpretando la strategia secondo due differenti prospettive d'analisi (Chenhall, 2005):

- Prospettiva "outside-in". Centrata sull'influenza delle opportunità e minacce ambientali nella definizione della strategia aziendale. Si tratta quindi di un adattamento strategico verso l'esterno dell'impresa, che nella letteratura strategica coincide con la prospettiva market-based view.
- Prospettiva "inside-out". Centrata sul presupposto che il vantaggio competitivo derivi prioritariamente dalle competenze distintive dell'impresa. Si tratta, quindi, di un adattamento strategico verso l'interno dell'impresa, che nella letteratura strategica coincide con la prospettiva resource-based view.

Nell'ambito di tali studi, le definizioni di strategia accolte sono riconducibili alle seguenti tipologie (Langfield-Smith, 1997):

- strategia come posizionamento strategico ("strategic positioning"), qualora la strategia sia definita in relazione allo spazio di mercato che si intende occupare con la proposta di valore. Quest'ultima può essere

costruita attorno a due scelte alternative: leadership di costo e differenziazione;

- strategia come mission strategica (“strategic mission”), qualora la strategia sia definita sulla base della filosofia di fondo che definisce l’identità dell’impresa e che spiega i motivi per i quali l’impresa esiste. La missione strategica può essere colta attraverso il modello di Gupta e Govindarajan (1984), che articolano la scelta lungo le seguenti variabili: “build”, “hold”, “harvest” and “divest”.
- strategia come tipologia di comportamento strategico (“strategic typologies”), qualora la strategia sia intesa come modello di comportamento coerente a cui è possibile ricondurre, ex-post, le scelte e le azioni realizzate dall’impresa nel tempo. Le tipologie strategiche possono essere identificate attraverso il modello di Miles e Snow, che distinguono tra: “prospector”, “analyser”, “defender” e “reactor”.

Tutte le definizioni di strategia summenzionate partono dal presupposto che le scelte strategiche hanno natura intenzionale e, pertanto, i sistemi di controllo non contribuiscono alla formulazione strategica ma solamente alla sua implementazione. La relazione tra le due variabili, strategia e controllo, sarebbe dunque unidirezionale e lineare (Henri, 2006). Molti autori che hanno approfondito la relazione unidirezionale e lineare tra strategia e controllo hanno ravvisato anche l’importanza di accogliere la dimensione emergente della strategia, catturata attraverso i feedback generati dal sistema di controllo. L’osservazione del lato dinamico della strategia porta ad ampliare i termini della relazione tra strategia e sistemi di controllo, con l’esplicito riconoscimento dell’esistenza di un duplice e reciproco effetto tra le due variabili (Abernethy e Brownell, 1999; Chenhall e Langfield-Smith, 1998; Chenhall, 2005; Marginson, 2002).

### **3. Strategia e sistemi di controllo. I modelli utilizzati**

Come già anticipato, nell’ambito degli studi sulla relazione tra strategia e controllo, uno dei modelli di riferimento per la lettura della variabile strategica è quello di Miles e Snow (1978). Secondo tale modello, si possono riconoscere quattro differenti tipi strategici, che differiscono per il diverso modo di affrontare il problema dell’allineamento dell’impresa nei confronti del contesto esterno:

- “Prospector”. Le imprese di questa categoria manifestano un atteggiamento di continua ricerca di opportunità di mercato. Esse colgono rapidamente le opportunità esterne e diventano generatrici del cambiamento, costringendo i concorrenti ad adeguarsi. Generalmente dispongono di un portafoglio prodotti piuttosto ampio e non



perseguono l'obiettivo di eccellere in tutti i segmenti di mercato in cui operano.

- “Defender”. È l'atteggiamento tipico delle imprese che si collocano in una nicchia di mercato in cui competere e mirano a mantenersi all'interno di tale nicchia, senza obiettivi di crescita al di fuori di questa. Ignorano tutti i cambiamenti che non siano direttamente influenti sulle attività correnti e dispongono di un portafoglio prodotti limitato ma altamente differenziato.
- “Analyzer”. Si tratta di un comportamento di compromesso tra i due estremi “defender” e “prospector”, in quanto lo sforzo innovativo raramente nasce da iniziative interne, basandosi più di frequente su interventi di miglioramento dei prodotti delle imprese concorrenti. Tali tipologie di imprese tentano di mantenere una stabile e limitata offerta di prodotti al mercato e, allo stesso tempo, di cogliere un limitato numero di opportunità giudicate funzionali per il business corrente.
- “Reactor”. Le imprese di questa categoria non sono né leader di singole nicchie di mercato né particolarmente attive sull'innovazione. Esse preferiscono risparmiare risorse piuttosto che impiegarle per difendere in modo attivo la propria quota di mercato a fronte delle iniziative messe in campo dai concorrenti diretti. L'intenzione è di tentare di evitare rischi legati all'innovazione di prodotto, che infatti si mantiene al minimo necessario per mantenere la sostenibilità della proposta di valore sul mercato. È sostanzialmente un comportamento passivo, di risposta alle pressioni esterne.

Declinati in chiave di controllo, si riconoscono alcune corrispondenze specifiche tra i tipi strategici e le caratteristiche dei sistemi di controllo. Gli stessi Miles e Snow, pur ritenendo necessaria l'attività di controllo per tutte le tipologie, riconoscono alcune distinzioni di fondo:

- le imprese appartenenti alla categoria dei “prospector” tendono ad utilizzare in prevalenza sistemi di controllo decentralizzati, informali, basati sui risultati e che consentano di rispondere in maniera flessibile all'evoluzione ambientale;
- le imprese appartenenti alla categoria dei “defender” tendono a privilegiare la programmazione e la pianificazione, pur a discapito del riconoscimento di opportunità emergenti. Il controllo è centralizzato, affidato ad esperti e fondato sull'impiego di strumenti e procedure formali.

Il modello di Simons (1995) sulle leve del controllo risulta particolarmente utile ai nostri fini in quanto evidenzia esplicitamente il

legame tra l'attività di controllo e la traduzione della strategia in risultati. La logica di fondo è che anche le migliori strategie, se non implementate adeguatamente, falliscono nel perseguire i risultati desiderati.

Secondo l'autore, le leve del controllo sono gli strumenti attraverso i quali l'azione manageriale è guidata. Esse sono concepite in chiave sistemica, pur riconoscendo l'utilità della distinzione tra le seguenti tipologie:

- sistema diagnostico. Governa le variabili critiche della performance aziendale e serve per motivare, controllare e ricompensare i manager in seguito al raggiungimento (o meno) degli obiettivi prefissati;
- sistema interattivo. Governa le incertezze strategiche e favorisce la nascita di nuove idee, su cui poi instaurare un processo condiviso di selezione, per mantenere quelle che costituiscono nuove opportunità e scartare quelle che non hanno possibilità di diventarlo;
- sistema di limite. Governa i rischi da evitare e specifica i comportamenti utili alla ricerca di nuove opportunità;
- sistema di credo. Governa i valori essenziali dell'impresa e spinge alla ricerca di nuove opportunità.

Le leve del controllo consentono di governare i “costrutti chiave”, intermedi rispetto alla strategia. I costrutti chiave, in sostanza, sono quelle variabili di cui si deve tener conto nella costruzione del sistema di controllo e che sono determinanti per il perseguimento della strategia aziendale. Di seguito si propone una lettura integrata dei costrutti chiave che danno significato alla distinzione tra le 4 differenti leve del controllo.

*Tabella 2. Leve del controllo e costrutti chiave*

<b>Leve del controllo</b>	<b>Costrutti chiave</b>
Sistemi di controllo diagnostico	Monitoraggio delle variabili critiche della performance aziendale
Sistemi di controllo interattivo	Riconoscimento delle incertezze strategiche, in grado di ridurre la forza concorrenziale
Sistemi di limite	Identificazione dei rischi da evitare nel momento in cui si definisce l'ambito competitivo
Sistemi di credo	Costruzione, comunicazione dei valori aziendali condivisi

Nel dettaglio, i sistemi di credo e di controllo interattivo sono le cosiddette leve positive, in quanto agiscono sullo spazio delle opportunità aziendali in chiave espansiva, mentre i sistemi di limite e di controllo diagnostico sono le leve negative, in quanto impongono vincoli e concentrano l'attenzione sulle sole opportunità correnti.

Tutte le leve fungono da veicolo delle informazioni dai decisori ai subordinati, proprio per far sì che le azioni portino al raggiungimento degli obiettivi e, quindi, alla performance desiderata. Nello specifico, le informazioni veicolate con le diverse leve del controllo assolvono alle seguenti funzioni:

- delimitare l'ambito d'azione (dati e informazioni sul contesto strategico);
- comunicare gli obiettivi (dati quantitativo-monetari per la definizione di piani e programmi);
- monitorare il perseguimento degli obiettivi (dati espressi dal confronto tra programma e azione per misurare il progresso rispetto alle strategie programmate);
- comunicare gli sviluppi delle strategie (dati e informazioni per evidenziare minacce/opportunità emergenti).

Inoltre, le leve possono essere utilizzate sia singolarmente che in modo combinato per sfruttare in chiave sistemica gli effetti specifici delle singole leve, generando quella che Simons definisce “tensione dinamica”, ossia il bilanciamento tra forze che spingono verso l'identificazione di nuove opportunità e l'innovazione, incentivate dai sistemi di controllo positivi, e forze che tendono a mantenere la focalizzazione sul raggiungimento dei risultati prefissati, stimolate dai sistemi di controllo negativi.

La ricerca del giusto bilanciamento tra le leve del controllo è fondamentale per l'implementazione della strategia. Essa dipende dalla formazione di competenze manageriali specifiche, oltre che dalla presenza di alcuni fattori specifici in grado di influenzare gli esiti del bilanciamento (Mundy, 2010).

Tabella 3. La tensione dinamica e il LOC framework di Simons.

Elementi chiave	Descrizione
Tensione dinamica	Gli strumenti di controllo generano effetti sulle performance quando sono in grado di controbilanciare le forze in gioco e quindi quando riescono a creare un equilibrato sistema di spinte contrapposte da opportunità e innovazione da una parte, perseguimento degli obiettivi prefissati dall'altra
Diversi vantaggi da integrazioni specifiche	La letteratura sulla tensione dinamica tra le leve del controllo di Simons ha analizzato, tra le altre, le relazioni tra le seguenti leve: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sistemi di limite e sistemi di controllo diagnostico</li> <li>• Sistemi di credo e sistemi di controllo interattivo</li> <li>• Sistemi di credo e sistemi di limite</li> <li>• Sistemi di controllo diagnostico e sistemi di controllo interattivo</li> <li>• Sistemi di credo e tutte le altre leve</li> </ul>
Fattori influenti sul raggiungimento della tensione dinamica	La letteratura sulla tensione dinamica tra le leve del controllo di Simons riconosce i seguenti fattori in grado di influenzare gli esiti della tensione: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Consistenza interna</li> <li>• Progressione logica</li> <li>• Tendenza storica</li> <li>• Dominanza</li> <li>• Soppressione</li> </ul>

L'obiettivo di verificare l'esistenza di una correlazione tra strategia e controllo ha qualificato molti lavori di ricerca nell'ambito del filone della teoria contingente applicata al controllo (Bruining et al., 2004; Kober et al., 2007; Marginson, 2002; Simons, 1990). Alla luce dei riferimenti teorici summenzionati e dell'obiettivo di carattere generale della ricerca, il presente lavoro si sviluppa attorno alle seguenti domande di ricerca:

- RQ 1. Le scelte strategiche in uso nelle medie imprese del nordest sono coerenti con le configurazioni del modello di Miles e Snow?
- RQ 2. L'uso delle leve negative del controllo è associato con strategie di business orientate allo sfruttamento di opportunità e, quindi, riconducibili ai modelli "defender" e "reactor"?
- RQ 3. L'uso delle leve positive del controllo è associato con strategie di business orientate all'esplorazione di nuove opportunità e, quindi, riconducibili ai modelli "analyser" e "prospecter"?

- RQ 4. La tensione dinamica nell'uso delle leve del controllo produce un effetto bilanciato tra strategie orientate allo sfruttamento e strategie orientate all'esplorazione?

#### 4. Metodologia della ricerca

I dati sono stati raccolti mediante la somministrazione di un questionario strutturato a risposte chiuse, suddiviso in due sezioni fondamentali: strategia e controllo. La prima sezione dedicata alla strategia si articola in 18 *item* orientati a far emergere il comportamento strategico aziendale in uso e sviluppati coerentemente con il modello di Miles e Snow. La seconda sezione, dedicata ai sistemi di controllo, si articola in 16 *item* orientati a far emergere le caratteristiche degli strumenti di controllo in uso e riconducibili al modello LOC di Simons. Gli *item* sono stati definiti sia sulla base della teoria di riferimento, sia analizzando questionari già impiegati in ricerche empiriche sul tema (Bedford, 2015; Acquaah, 2013; Cinquini, Tenucci, 2010). Le risposte sono state prodotte esprimendo un punteggio nella scala Likert con range compreso tra 1 (in totale disaccordo) e 5 (in totale accordo). Il questionario è stato accompagnato da una lettera di presentazione, in cui si spiegavano le finalità della ricerca e si chiedeva di sottoporre la sua compilazione al top management, nella figura del direttore generale (CEO) o, in alternativa, del direttore finanziario (CFO). Il questionario è stato inviato all'intera popolazione delle medie imprese manifatturiere del nordest Italia, identificate attraverso il database Aida-Bureau Van Dijk impostando i seguenti filtri di ricerca:

- ricavi delle vendite nel range 10-50 milioni di euro per gli anni 2012, 13, 14;
- numero di dipendenti nel range 50-250 per gli anni 2012, 2013 e 2014;
- anno di costituzione aziendale non più tardi del 2005;
- localizzazione della sede legale nelle regioni italiane Friuli-Venezia Giulia, Veneto, Trentino-Alto Adige ed Emilia-Romagna;
- dotazione di sito web, da cui sono stati gli indirizzi e-mail di riferimento;

Il database ha restituito un record di 1.421 imprese, che è stato successivamente ridotto a 1.249 dagli autori in modo tale da tener conto di: imprese nel frattempo fallite o liquidate, imprese non contattabili (siti internet o indirizzi e-mail non operativi), imprese partecipate pubbliche (quindi non rappresentative per l'analisi). Definito il campione di riferimento e recuperati gli indirizzi mail di tutte le imprese del campione, si è proceduto all'invio del questionario. La modalità di invio ha previsto un primo turno di e-mail, con indicazione del link per accedere al questionario da compilare

on-line. A distanza di una settimana, sulla base delle sollecitazioni ricevute, è stato effettuato un secondo invio allegando il questionario in formato word. I dati acquisiti sono stati successivamente trasferiti in un unico file excel per rendere possibile l'elaborazione statistica tramite il linguaggio R.

## 5. Analisi dei dati

Dopo aver applicato le comuni tecniche di statistica descrittiva (media, mediana, varianza) ai dati su ogni specifico *item* indagato, si è proceduto ad irrobustire l'attività di analisi su 31 item anziché sui 34 totali. Infatti, sono stati eliminati gli item 1,2,3 della sezione strategia relativi a innovazione, leadership di costo, differenziazione perché considerati variabili di controllo e in quanto tali ad oggi spesi unicamente per arricchire l'analisi qualitativa dei dati e i commenti finali (Tabella 4 - <http://www.sidrea.it/controllo-strategia-medie-imprese-nordest/>).

L'analisi statistica fattoriale è stata condotta in 3 step fondamentali: analisi delle componenti principali, analisi fattoriale esplorativa a 4 fattori e a 7 fattori, analisi fattoriale confermativa. In particolare, l'analisi fattoriale ha l'obiettivo di verificare la presenza di variabili latenti all'interno della serie dei 31 item del questionario. Il risultato atteso era la conferma dell'attendibilità, sul piano statistico, della costruzione di 8 cluster di aziende, 4 sulla strategia (modello di Miles e Snow) e 4 sul controllo (modello LOC di Simons). Ad oggi, i risultati dell'analisi evidenziano la difficoltà a ricostruire i cluster come atteso.

In particolare, l'analisi fattoriale a 7 fattori ha evidenziato:

- un primo fattore composto dagli item 1, 2, 6, 8, 10 e 15 del controllo, che evidenzia la prevalenza della leva “sistema interattivo” del controllo;
- un secondo fattore composto dagli item 9, 12, 13, 14 e 16 del controllo, che evidenzia la prevalenza della leva “sistema di credo” del controllo;
- un terzo fattore composto dagli item 3, 4, 5 e 11 del controllo, che evidenzia la prevalenza della leva “sistema di limite” del controllo;
- un quarto fattore composto dagli item 13, 14 e 15 della strategia e l'item 7 del controllo, che evidenzia la prevalenza del tipo strategico “analyser”;
- un quinto fattore composto dagli item 8, 9, 10, 11 e 16 della strategia, che evidenzia la prevalenza del tipo strategico “prospector”;
- un sesto fattore composto dagli item 4, 5, 6, 12 e 17 della strategia che evidenzia la prevalenza del tipo strategico “defender”;
- un settimo fattore composto dagli item 7 e 18 della strategia.

L'analisi a 7 fattori riesce, cumulativamente, a spiegare il 48,2% della varianza totale degli item del questionario. Per quanto riguarda la dimensione "controllo", si verifica la costruzione di 2 gruppi statisticamente significativi composti rispettivamente dal sistema di controllo di limite e dal sistema di controllo di credo. Il raggruppamento del sistema di controllo interattivo è più confuso in quanto inficiato dall'ingerenza di elementi di controllo diagnostico e di credo. Infine, il raggruppamento del sistema del controllo diagnostico, pur registrando i tassi di utilizzo più elevati, presenta una maggiore confusione in quanto due item (item 2 e 8) risultano statisticamente accostati agli strumenti di controllo interattivo, in maniera totalmente priva di significato. Per quanto riguarda la dimensione "strategia", si conferma la difficoltà a identificare raggruppamenti statisticamente significativi, pur evidenziando alcune tendenze attorno ai tipi "analyser", "prospector" e "defender".

Infine, l'analisi fattoriale confermativa è stata condotta costruendo ex ante gli otto fattori ricercati in modo da creare una corrispondenza con l'impianto teorico e le ipotesi della ricerca. Per rendere più leggibili i risultati, è stata costruita una matrice di correlazione tra i differenti fattori, nel tentativo di dare una risposta puntuale alle domande di ricerca.

*Tabella 7. Matrice di correlazione di Pearson tra strategia e controllo*

Attitudini	Defender	Prospector	Analyzer	Reactor	Diagnostico	Interattivo	Limite	Credo
Defender	1.000	0.458	0.439	0.581	0.209	0.206	0.151	0.397
Prospector	0.458	1.000	0.858	0.859	0.681	0.517	0.529	0.620
Analyzer	0.439	0.858	1.000	0.854	0.731	0.540	0.588	0.561
Reactor	0.581	0.859	0.854	1.000	0.591	0.443	0.440	0.530
Diagnostico	0.209	0.681	0.731	0.591	1.000	0.913	0.954	0.895
Interattivo	0.206	0.517	0.540	0.443	0.913	1.000	0.849	0.902
Limite	0.151	0.529	0.588	0.440	0.954	0.849	1.000	0.847
Credo	0.397	0.620	0.561	0.530	0.895	0.902	0.847	1.000

## 6. Commento e discussione dei risultati

La matrice di correlazione evidenzia che:

- la strategia “defender” risulta più associata con il controllo di credo (39%) rispetto al controllo diagnostico, interattivo (20%) e ancor di meno a quello di limite (15%). Questo risultato è inaspettato, in quanto ci si attende che l’orientamento defender sia associato prevalentemente all’uso delle leve negative del controllo, in quanto maggiormente capaci di indirizzare le scelte di allocazione delle risorse secondo efficienza e di orientare i comportamenti dei soggetti verso gli obiettivi desiderati (Simon, 2000; Widener, 2007);
- la strategia “prospector” risulta più associata con il controllo diagnostico e con quello di credo (rispettivamente 68% e 62%). Anche qui si hanno dei risultati parzialmente inattesi, dato che l’orientamento prospector dovrebbe essere soprattutto legato a leve positive del controllo in quanto maggiormente capaci di stimolare comportamenti orientati alla ricerca di nuove opportunità, all’apprendimento, al mercato e all’innovazione di prodotto e di processo (Henri, 2006);
- la strategia “analyzer” risulta fortemente associata con il controllo diagnostico (73%) e, in seconda battuta con le rimanenti leve del controllo, in leggero contrasto con quanto teoricamente atteso, poiché ci si attende che la strategia “analyzer” sia supportata in modo equilibrato da tutte le leve del controllo, dal momento che cerca di mettere a sistema comportamenti strategici orientati allo sfruttamento di opportunità, con quelli orientati alla scoperta (Simons, 2000);
- la strategia “reactor” risulta più correlata con il controllo diagnostico (59%), anche se c’è poca differenza rispetto alla correlazione con le restanti leve del controllo, confermando così la coerenza nell’associazione tra strategie conservative e sistemi di controllo orientati alla massimizzazione dell’efficienza (Simons, 1995);
- l’uso di una singola leva del controllo è altamente correlato con quella verso tutte le restanti leve, ad ulteriore conferma del fatto che le imprese del campione tendono ad applicare tutte le leve del controllo con la stessa intensità. In buona sostanza sembra prevalere un atteggiamento verso il controllo solo in parte legato alle scelte strategiche effettuate e trova conferma la visione tecnocratica del controllo come “tecnologia” capace di per sé di produrre effetti positivi sul governo aziendale (Chapman, 1998);
- l’uso di una leva positiva del controllo risulta correlato con quello dell’altra leva positiva; l’uso di una leva negativa del controllo risulta correlato con quello dell’altra leva negativa. In buona sostanza, non



sembrano emergere comportamenti orientati a confermare l'esistenza della tensione dinamica del controllo, favorita dall'uso congiunto della leva diagnostica e di quella interattiva (Mundy, 2010).

Rispetto alle domande di ricerca che hanno ispirato tale lavoro, è possibile giungere alle seguenti riflessioni:

- RQ1. L'analisi statistica fattoriale non sembra confermare la possibilità di identificare raggruppamenti strategici significativi, pur manifestando la più alta intensità di risposta in corrispondenza degli item corrispondenti al tipo strategico "defender". Tale risultato potrebbe trovare giustificazione proprio nella flessibilità strategica che è uno degli elementi che qualifica le piccole e medie imprese (Mintzberg, 1983). Di fronte a contesti competitivi sempre più difficili da anticipare nelle linee di evoluzione, la risposta messa in campo dalle strutture aziendali più leggere è di adottare un comportamento strategico emergente che impedisce di fatto l'acquisizione e il mantenimento di una precisa identità dal punto di vista strategico. Pertanto, il comportamento strategico può assumere differenti connotazioni nel corso del tempo in risposta alla variabilità delle condizioni di mercato anziché rimanere focalizzato su un'unica opzione.
- RQ2 e RQ3. L'analisi statistica fattoriale evidenzia un'alta intensità di risposta in corrispondenza di tutte le leve del controllo, in particolare della leva diagnostica e la matrice di correlazione conferma la difficoltà a riconoscere in modo lineare relazioni tra scelte strategiche e leve del controllo. Anche in questo caso, l'impressione è che in contesti complessi la scelta gestionale ricada sulla flessibilità anche in termini di controllo. Si andrebbe così a configurare l'immagine del controllo come sistema integrato di strumenti, tecniche, pratiche in interazione (Malmi, Brown, 2008).
- RQ4. L'analisi fattoriale riconosce l'associazione tra leve positive e quella tra leve negative. Si evidenzia, pertanto, il riconoscimento di un effetto di rinforzo nell'impiego delle leve del controllo piuttosto che un suo utilizzo bilanciato (Mundy, 2010).

## **7. Conclusioni**

Il presente lavoro si inserisce nell'ambito delle ricerche empiriche che indagano la relazione tra strategia e controllo con focalizzazione sulle piccole e medie imprese. I dati analizzati mediante tecniche di statistica quantitativa sembrano evidenziare risultati non in linea con le attese formulate nelle domande di ricerca. L'ambito dello studio, appunto le piccole

e medie imprese, può rappresentare una chiave interpretativa dei risultati ottenuti, che sarà oggetto di futuri approfondimenti. La struttura concettuale del lavoro e la costruzione delle variabili rilevanti sarà oggetto di prossima revisione mediante l'inserimento della variabile di performance. In questo modo sarà possibile ricostruire il collegamento strategia, controllo, performance d'impresa.

## **Bibliografia**

- Abernethy, M. A., Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24(3), pp.189-204.
- Acquaah, M. (2013). Management control systems, business strategy and performance: A comparative analysis of family and non-family businesses in a transition economy in sub-Saharan Africa. *Journal of Family Business Strategy*, 4(2), 131-146.
- Bedford, D. S. (2015). Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance. *Management Accounting Research*, 28, 12-30.
- Bruining, H., Bonnet, M., & Wright, M. (2004). Management control systems and strategy change in buyouts. *Management Accounting Research*, 15, 155-177.
- Carenys, J. (2012), Management control systems: a historical perspective, *International Journal of Economy, Management and Social Sciences*, 1(1), pp. 1-18.
- 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.
- Chenhall, R. H. (2005). Content and process approaches to studying strategy and management control systems, in Chapman C. S.(Ed.), 2005, *Controlling strategy*, Oxford University Press, pp. 10-36.
- Chenhall, R. H., Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), pp.243-264.
- Cinquini, L.,Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?. *Journal of Accounting & organizational change*, 6(2), 228-259.
- DeSarbo, W. S., Anthony Di Benedetto, C., Song, M., Sinha, I. (2005), "Revisiting the Miles and Snow strategic framework: uncovering

- interrelationships between strategic types, capabilities, environmental uncertainty, and firm performance”, *Strategic Management Journal*, 26(1), 47-74.
- Frigotto M.L., Collier G., Collini P., (2013), The strategy and management control systems, *Journal of Management & Governance*, 17, pp. 631-656.
- Garengo, P., Biazzo, S., Bititci, U. S. (2005). Performance measurement systems in SMEs: a review for a research agenda. *International Journal of Management Reviews*, 7(1), 25-47.
- Govindarajan, V., Gupta, A. K. (1985). Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. *Accounting, Organizations and Society*, 51-66.
- Gupta, A. K., Govindarajan, V. (1984). Business Unit Strategy, Managerial Characteristics, and Business Unit Effectiveness at Strategy Implementation, *Academy of Management Journal*, pp. 25-41.
- Henri, J. F. (2006). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 529-558.
- Kober, R., Ng, J., Paul, B. J. (2003), Change in strategy and MCS: a match over time?, *Advances in Accounting*, 20, pp. 199-232.
- Kober, R., Ng, J., Paul, B. J. (2007), The interrelationship between management control mechanisms and strategy, *Management Accounting Research*, 18, pp. 425-452.
- Langfield-Smith, K. (1997), Management control systems and strategy: a critical review, *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), pp. 207-232.
- Malmi, T. Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package – Opportunities, challenges and research direction, *Management Accounting Research*, 19, pp. 287-300.
- Marginson, D. (2002), Management control systems and their effects on strategy formation at middle management levels: evidence from a UK organization, *Strategic Management Journal*, 23, pp.1019-1031.
- Miles, R. W., Snow, C. C. (1978). *Organizational strategy, structure and process*. New York: McGraw Hill.
- Mintzberg, H. (1983). *Structure in Fives: Designing Effective Organizations*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Mundy, J. (2010), Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems, *Accounting, Organizations and Society*, 35, pp.499-523.
- Otley, D. (2016), The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014, *Management Accounting Research*, 31(1), pp.45-62.

- Porter M.E. (1985), *Competitive advantage: creating and sustaining superior performance*, New York Free Press; London, Collier Macmillan.
- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1–2), 127-143.
- Simons, R. (1995), *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press, Boston.
- Simons, R. (2000). Performance measurement and control systems for implementing strategy. Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall.
- Tenhunen J., Rantanen, H. and Ukko, J. (2001). SME-oriented Implementation of a Performance Measurement System. Lahti, Finland: Department of Industrial Engineering and Management, Lappeenranta University of Technology.
- Tessier, S., Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons' levers of control framework, *Management Accounting Research*, 23, pp. 171-185.
- Tymon Jr., W. G., Stout, D. E., Shaw, K. N. (1998). Critical analysis and recommendations regarding the role of perceived environmental uncertainty in behavioural accounting research, *Behavioural Research in Accounting*, 10, pp.23-46.
- Tucker, B.P., Parker L. D., (2015), Business as usual? An institutional view of the relationship between Management Control Systems and strategy, *Financial Accountability & Management*, 31, pp. 113-149.
- Tuomela T. (2005), The interplay of different levers of control, *Management Accounting Research*, 16, pp. 293-320.
- Widener, S. K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 757-788.