

STUDI E RICERCHE DI ECONOMIA AZIENDALE

SEZIONE I  
IMPRESA E MANAGEMENT

5

### *Direttore*

Rosa Alba MIRAGLIA  
Università degli Studi di Catania

### *Codirettori*

Elio BORGONOVÌ  
Università commerciale Luigi Bocconi

Luciano D'AMICO  
Università degli Studi di Teramo

Luciano MARCHI  
Università di Pisa

### *Comitato editoriale*

Paolo COLLINI  
Università degli Studi di Trento

Riccardo MUSSARI  
Università degli Studi di Siena

Massimo SARGIACOMO  
Università degli Studi "Gabriele d'Annunzio" di Chieti-Pescara

### *Comitato scientifico*

Carmine BIANCHI  
Università degli Studi di Palermo

Lino CINQUINI  
Scuola Superiore Sant'Anna di Studi Universitari  
e di Perfezionamento

Massimo CONTRAFATTO  
Università degli Studi di Bergamo

Angelo DITILLO  
Università commerciale Luigi Bocconi

Alessandro LAI  
Università degli Studi di Verona

Antonio LEOTTA  
Università degli Studi di Catania

Daniela MANCINI  
Università degli Studi di Napoli "Parthenope"

Stefano MARASCA  
Università Politecnica delle Marche

Luciano MARCHI  
Università di Pisa

Antonella PAOLINI  
Università degli Studi di Macerata

Giuseppe PAOLONE  
Università Telematica Pegaso

### *Comitato scientifico internazionale*

Geert BOUCKAERT  
Katholieke Universiteit KU Leuven

Robert FOUCHET  
University of Aix Marseille

Hiroko KUDO  
University of Chuo di Tokyo

Irvine LAPSLEY  
The University of Edinburgh

William RIVENBARK  
University of North Carolina at Chapel Hill

Stephen WALKER  
The University of Edinburgh UK

# STUDI E RICERCHE DI ECONOMIA AZIENDALE

SEZIONE I  
IMPRESA E MANAGEMENT



La collana “Studi e Ricerche di Economia Aziendale” intende promuovere lo studio e la ricerca scientifica nell’ambito delle discipline economico-aziendali, comunicandone i risultati alla comunità scientifica e al mondo delle imprese e delle professioni. Essa accoglie al suo interno, dopo attento processo di selezione e referaggio, monografie e volumi collettanei volti allo studio e all’analisi dell’azienda nelle sue complesse e poliedriche sfaccettature e dinamiche socio-economiche, aventi ad oggetto sia ricerche teoriche che indagini empiriche. Le opere pubblicate hanno alto valore scientifico e possono essere redatte anche in lingua inglese al fine di facilitarne la diffusione internazionale.

Si è voluto attribuire alla collana una peculiare connotazione articolandola in Sezioni che pur nella loro specificità vengono ricondotte, secondo un’ottica di integrazione e correlazione, allo studio dell’economia aziendale. Le Sezioni sono:

- a) “Impresa e Management”;
- b) “Aziende pubbliche e Management”;
- c) “Studi storici di Ragioneria e di Economia aziendale”.

La Sezione “Impresa e Management” accoglie studi e ricerche sull’impresa nelle sue complesse dinamiche. Essa comprende in generale studi e ricerche che affrontano l’analisi delle logiche gestionali, gli aspetti della comunicazione economico-finanziaria delle imprese, la governance e il sistema informativo. Ulteriori linee di ricerca della Sezione affrontano temi legati ai controlli della gestione, alla creazione del valore, alla valutazione aziendale, all’etica d’impresa, ai processi di rendicontazione socio-ambientale e all’internazionalizzazione dell’impresa.



*Vai al contenuto multimediale*

Rosa Alba Miraglia  
Antonio Leotta

**Diretrici ontologiche e modelli di controllo  
di gestione nel contesto italiano**





Aracne editrice

[www.aracneeditrice.it](http://www.aracneeditrice.it)

[info@aracneeditrice.it](mailto:info@aracneeditrice.it)

Copyright © MMXVIII

Gioacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

[www.gioacchinoonoratieditore.it](http://www.gioacchinoonoratieditore.it)

[info@gioacchinoonoratieditore.it](mailto:info@gioacchinoonoratieditore.it)

via Vittorio Veneto, 20

00020 Canterano (RM)

(06) 45551463

ISBN 978-88-255-1287-8

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,  
di riproduzione e di adattamento anche parziale,  
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie  
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: marzo 2018

*Alle nostre famiglie*



13 *Introduzione*

23 **Capitolo I**

*Gli obiettivi e le basi metodologiche della ricerca*

1.1 Le motivazioni e gli obiettivi della ricerca, 23 – 1.2 La metodologia della ricerca, 25 – 1.2.1 *La scelta dei modelli di controllo di gestione da analizzare*, 25 – 1.2.2 *La scelta di considerare il controllo come sistema e le implicazioni sulla struttura concettuale del controllo di gestione*, 28 – 1.2.3 *La scelta delle componenti del contesto socio-culturale che impattano sul modello di controllo di gestione*, 29 – 1.2.4 *I condizionamenti prodotti dall'approccio storiografico adottato sulla ricostruzione empirica della realtà esaminata*, 33

37 **Capitolo II**

*Il supporto teorico di riferimento*

2.1 La concettualizzazione della realtà del controllo direzionale secondo il paradigma del costruttivismo pragmatico. Le quattro direttrici ontologiche, 37 – 2.1.1 *La direttrice fattuale*, 38 – 2.1.2 *La direttrice logica*, 39 – 2.1.3 *La direttrice valoriale*, 41 – 2.1.4. *La direttrice comunicativa*, 43 – 2.2. L'integrazione tra le direttrici ontologiche come condizione di validità di un topos, 44 – 2.3. Il costruttivismo pragmatico e la contabilità direzionale, 49 – 2.3.1. *La prospettiva del costruttivismo pragmatico quale chiave interpretativa dei filoni di Management Accounting*, 49 – 2.3.2. *La contabilità come costruzione pragmatica*, 51

57 **Capitolo III**

*Il modello di controllo orientato alla gestione operativa*

3.1 I caratteri del contesto di riferimento del modello di controllo orientato alla gestione operativa, 57 – 3.2. Gli aspetti essenziali del modello di controllo, 59 – 3.2.1. *Gli elementi chiave del modello*, 59 – 3.2.2. *Lo schema concettuale sistemico*, 60 – 3.3. Le direttrici ontologiche quale chiave interpretativa del modello orientato alla gestione operativa in rapporto al contesto italiano di riferimento, 61 – 3.4. Le riflessioni

sull'attitudine del modello a rappresentare la "realtà" del controllo, 81 – 3.5. Considerazioni sul ruolo evolutivo del modello di controllo orientato alla gestione operativa interpretato secondo le direttrici ontologiche, 85 – 3.5.1. *Il modello di controllo orientato alla gestione operativa espressione dell'evoluzione della filosofia di fondo del controllo. Le implicazioni di carattere organizzativo*, 85 – 3.5.2. *Gli aspetti evolutivi del modello di controllo orientato alla gestione operativa rispetto al primo modello statunitense orientato al sistema di pianificazione e controllo*, 87 – 3.5.2.1. *Il contesto statunitense di riferimento e le direttrici ontologiche del modello orientato al sistema di pianificazione e controllo*, 88 – 3.5.2.2. *L'analisi comparata tra le direttrici ontologiche del modello di controllo orientato al sistema di pianificazione e controllo e quelle del modello orientato alla gestione operativa*, 91

## 97 Capitolo IV

### *Il modello di controllo orientato alla vision strategica*

4.1. Le specificità dei caratteri del contesto socio-economico italiano, 97 – 4.2. I tratti tipici del modello di controllo di gestione orientato alla visione strategica, 99 – 4.2.1. *Il controllo di gestione come sistema unico*, 100 – 4.2.2. *Le dimensioni del sistema di controllo di gestione*, 101 – 4.3. Le direttrici ontologiche del modello di controllo orientato alla visione strategica, 102 – 4.4. Le osservazioni sulla "capacità" del modello a rappresentare la "realtà" del controllo, 126 – 4.5. L'analisi comparativa tra il modello di controllo orientato alla gestione operativa e il modello di controllo orientato alla visione strategica, 130 – 4.5.1. *Il confronto tra i caratteri delle direttrici ontologiche dei due modelli*, 130 – 4.5.2. *I limiti di "validità" dei due modelli e l'apporto fornito dagli stessi modelli al contesto italiano*, 136 – 4.5.3. *Le soluzioni teoriche adottate per ridurre i limiti di "validità" dei modelli di controllo in relazione ai contesti di riferimento*, 139

## 141 Capitolo V

### *Il modello di controllo orientato alla crescita interna delle piccole e medie imprese*

5.1. La dimensione aziendale: analisi e i criteri di classificazione, 141 – 5.2. I fattori di specificità delle piccole e medie imprese, 143 – 5.3. I percorsi di sviluppo. Il percorso "interno", i caratteri ed i suoi effetti sul governo delle piccole e medie imprese, 145 – 5.4. L'impatto dei fattori di peculiarità e del percorso di sviluppo "interno" sul modello di controllo di gestione. Aspetti generali, 150 – 5.4.1. *Le caratteristiche gestionali riconducibili alla sfera imprenditoriale*, 150 – 5.4.2. *Le caratteristiche gestionali riconducibili alla sfera organizzativo-tecnico-finanziaria*, 154 – 5.4.3. *Le caratteristiche gestionali riconducibili alla sfera dei rapporti tra*

- impresa ed ambiente*, 159 – 5.5. Gli aspetti essenziali del modello di controllo di gestione orientato alla crescita interna delle piccole e medie imprese, 161 – 5.5.1. *Le “pietre angolari” quali sintesi delle caratteristiche gestionali delle piccole e medie imprese*, 161 – 5.5.2. *Il modello di controllo di gestione e le sue componenti dimensionali*, 164 – 5.5.3. *Gli effetti prodotti dalle “pietre angolari” sulle dimensioni del controllo di gestione*, 168 – 5.5.3.1. *Gli effetti sulla dimensione informativa*, 169 – 5.5.3.2. *Gli effetti sulla dimensione comportamentale*, 171 – 5.6. Le direttrici ontologiche quale chiave interpretativa del modello di controllo orientato alla crescita interna delle piccole e medie imprese, 174 – 5.7. Le riflessioni sull’attitudine del modello a rappresentare la “realtà” del controllo, 211 – 5.8. L’analisi comparata tra il modello di controllo orientato alla gestione operativa, il modello di controllo orientato alla visione strategica e il modello di controllo orientato alla crescita esterna delle piccole e medie imprese, 216
- 229 **Capitolo VI**  
*Il modello di controllo orientato alla crescita esterna delle piccole e medie imprese*
- 6.1. L’analisi del contesto in cui operano le aggregazioni di piccole e medie imprese, 229 – 6.2. I percorsi di sviluppo delle piccole e medie imprese. Il percorso “esterno”, 230 – 6.2.1. *I motivi che portano al percorso “esterno”*, 231 – 6.2.2. *Le forme tecniche di attuazione del percorso “esterno”*, 234 – 6.2.3. *Gli effetti del percorso di sviluppo “esterno” sul governo delle piccole e medie imprese*, 236 – 6.3. La proposta di un modello di controllo orientato alla crescita esterna delle piccole medie imprese, 242 – 6.3.1 *Il sistema informativo e di controllo relazionale*, 244 – 6.3.2 *Il controllo e il sistema informativo interorganizzativo nelle reti di aziende*, 248 – 6.3.3 *Il controllo nelle relazioni di fornitura tra imprese*, 251 – 6.3.4 *Il controllo orientato alla crescita esterna come modello integrato risultante da un percorso di ricerca*, 256 – 6.4. Le direttrici ontologiche quale chiave interpretativa del modello di controllo orientato alla crescita “esterna” delle piccole e medie imprese, 259 – 6.5. Le riflessioni sulla “validità” del modello a rappresentare la “realtà” del controllo orientato alla crescita esterna, 282
- 291 **Conclusioni**
- Sintesi dei principali risultati della ricerca, 291 – Discussione sui principali risultati, 302 – Principali contributi della ricerca e possibili prospettive, 305
- 307 **Bibliografia**



## Introduzione\*

L'evoluzione di una disciplina può essere osservata esaminando i vari studi che nascono, nel tempo, in uno stesso contesto socio-culturale o in diversi contesti che contribuiscono ad arricchirla.

Così, la disciplina del controllo direzionale, che trova la sua prima e compiuta concettualizzazione nel libro di R.N. Anthony, dal titolo "Planning and control systems" del 1965, si è sviluppata non solo nel contesto statunitense ma anche in diversi altri contesti, tra cui quello italiano.

Nell'evoluzione della disciplina del controllo, i vari studi che nascono in uno stesso contesto o in diversi contesti e in tempi diversi possono presentare aspetti di discontinuità che si giustificano con l'esigenza dei singoli studiosi di dare rilevanza alle proprie ricerche, collegandole al contesto socio-culturale di appartenenza, nel tempo in cui le stesse sono realizzate. Ciò pone alcune domande: in che modo l'evoluzione degli studi avviene contemporaneamente all'evoluzione del contesto cui si riferiscono? In che modo teoria e prassi si influenzano nell'evoluzione degli studi sul controllo? Tali interrogativi sono stati affrontati dalla comunità scientifica internazionale (Baldvinsdottir *et al.*, 2007; 2010) che ha messo in evidenza una difficoltà del mondo accademico ad interpretare le esigenze della pratica del controllo.

Riteniamo che le questioni appena accennate vadano affrontate esplicitando gli aspetti ontologici, i "modi di essere" del controllo stesso assunti nei vari studi. Ciò consentirebbe, da un lato, di rilevare in che misura gli assunti ontologici riflettano i caratteri del contesto socio-culturale a cui il contributo si riferisce e, dall'altro, di mettere in evidenza il modo in cui la realtà del controllo è vista dagli studiosi di controllo.

Su queste premesse, un recente studio di Scuola Danese ha proposto una concettualizzazione della realtà sottostante ai diversi contributi sul controllo, distinguendone aspetti (o direttrici) fattuali, logici, valoriali e comunicativi. Tale concettualizzazione ha trovato una sistema-

\*Sebbene frutto di un lavoro comune, ai soli fini redazionali, la presente introduzione è da attribuire a R.A. Miraglia.

tizzazione in un vero e proprio paradigma scientifico, chiamato “costruttivismo pragmatico”. Applicando tale visione agli studi di controllo è stato evidenziato come il singolo studioso dia rilevanza alla propria ricerca, rapportandone la “validità” al contesto socio-culturale esaminato. Ne deriva che una ricerca è “valida” se rappresenta la “realtà” del controllo.

Con particolare riferimento al contesto italiano, la rilevanza delle citate questioni si giustifica con la scarsa diffusione nella prassi dei modelli di controllo proposti dalla teoria. Ci si chiede allora: gli assunti ontologici alla base dei principali contributi italiani riflettono i “modi di essere” del nostro contesto o sono più affini ad altri contesti, come quelli anglosassoni, in cui ha avuto origine la disciplina?

Il presente lavoro si propone di esaminare il modo in cui la validità degli studi sul controllo sia stata influenzata dalle specificità presenti nel contesto italiano in epoche diverse. Esame non ancora particolarmente approfondito nella letteratura italiana. Nel far ciò si analizzano le direttrici ontologiche del controllo direzionale, impiegandole poi come chiave interpretativa dei modelli di controllo italiani prescelti. Le domande alle quali si cerca di dare una risposta sono le seguenti: in che modo il contesto socio-culturale italiano ha influito sull’attitudine dei modelli di controllo esaminati a rappresentare la realtà del controllo cogliendone gli aspetti fattuali, logici, valoriali e comunicativi? In che modo teoria e prassi si influenzano nell’evoluzione degli studi sul controllo?

Il lavoro si inserisce nel dibattito sul rapporto tra teoria e pratica del controllo, proponendo la dimensione ontologica del controllo come ambito di indagine per una migliore comprensione di questo rapporto. Questa comprensione è estremamente utile, perché si ritiene che la distanza tra teoria e pratica possa attribuirsi ad un *gap* degli studi sul controllo, che spesso hanno trascurato la dimensione ontologica del loro oggetto di analisi.

Il lavoro sviluppa riflessioni e considerazioni maturate in questi ultimi anni di ricerca anche avvalendosi della letteratura, poca in verità, di riferimento<sup>1</sup>. Esso è articolato in sei capitoli.

1. Questo lavoro rappresenta la terza fase di un percorso di studi su cui gli autori si stanno da tempo impegnando. Nella prima fase è stato redatto il lavoro “Le direttrici ontologiche quale chiave interpretativa dei primi studi sul controllo direzionale” (2014), in *Scritti in onore del prof. Capaldo*, EGEA. Nella seconda fase è stato invece redatto il lavoro “Le direttrici on-

Il primo capitolo esplicita, innanzitutto, le motivazioni e gli obiettivi della ricerca. Si chiarisce il motivo che ha spinto gli autori ad intraprendere uno studio sul controllo di gestione, che è quello di capire le cause che, nel contesto italiano, determinano un aggancio non particolarmente efficace tra teoria e pratica. Si mette in evidenza perché, a nostro avviso, tali cause vadano opportunamente ricercate nell'esame degli aspetti ontologici dello stesso controllo. A tale riguardo, siamo supportati dal citato paradigma del costruttivismo pragmatico che osserva la realtà del controllo sulla base di alcune direttrici ontologiche. Ciò porta ad osservare se i modelli di controllo prodotti dagli studiosi italiani sono "costruiti" tenendo adeguatamente conto delle peculiarità del contesto italiano, in cui gli stessi vanno applicati. A queste motivazioni si collega l'obiettivo che ci si propone di conseguire con il presente contributo: esaminare il modo in cui la validità degli studi sul controllo sia stata influenzata dalle specificità del contesto socio-culturale italiano, in tempi diversi. Successivamente, si chiarisce la metodologia della ricerca adottata. In particolare, si esaminano prima i motivi che portati gli autori ad effettuare alcune scelte, che riguardano la selezione dei modelli di controllo da analizzare, dell'approccio da cui studiare il modello di controllo di gestione e delle componenti del contesto socio-culturale che impattano sul modello di controllo; poi, si esaminano i condizionamenti prodotti dalla teoria adottata sulla costruzione empirica della realtà.

Il secondo capitolo mette in evidenza il supporto teorico della ricerca, cioè lo schema concettuale proposto dai contributi che sostengono la nascita del paradigma del costruttivismo pragmatico. Ne deriva una visione della realtà del controllo costituita da quattro direttrici, o categorie, ontologiche: fattuale, logica (o delle possibilità), valoriale e comunicativa. Queste direttrici ontologiche rappresentano delle coordinate in base a cui posizionare i diversi studi sul controllo direzionale per esaminarne la validità, che va collegata al contesto aziendale, dove la realtà del controllo è localizzata, contesto influenzato, a sua volta, dall'ambiente socio-economico in cui esso è inserito, che riassume le peculiarità dell'ambiente geografico e del momento stori-

ontologiche quale chiave interpretativa dei primi studi sul controllo direzionale lungo il percorso evolutivo dal contesto statunitense al contesto italiano", Relazione presentata al XII Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria, Parma, 28/29 novembre 2013 e pubblicata agli atti del Convegno, Grafiche Step Editrice, Parma, 2013.

co che lo determina. Delineato questo quadro di riferimento, si descrivono i contenuti delle quattro direttrici ontologiche e della realtà che nasce da una loro integrazione, vista come condizione fondamentale di validità di uno studio. Quindi, si applicano le tesi prima esposte alle discipline di controllo e contabili, riportando quanto messo in evidenza dagli studi sul costruttivismo pragmatico. In particolare, innanzitutto, si discute la prospettiva del costruttivismo pragmatico per interpretare i filoni di management accounting e quindi inquadrare tale prospettiva come nuovo paradigma emergente; poi, si illustra la concezione di contabilità secondo tale prospettiva.

I capitoli successivi (terzo, quarto, quinto e sesto) esaminano, individualmente, i modelli di controllo ideati da studiosi italiani in epoche diverse, che sono interpretati utilizzando come chiave di lettura le direttrici ontologiche, sulle quali ci siamo prima soffermati. Questi capitoli hanno una comune struttura di fondo. Si analizzano in termini generali innanzitutto le specificità dei caratteri del contesto socio-economico in cui è sorto il modello di controllo di volta in volta analizzato; quindi si esaminano gli aspetti essenziali dello stesso modello così come sono stati “ideati” dal singolo studioso; poi si interpreta il modello secondo le direttrici ontologiche; si esamina successivamente se tali elementi sono o meno presenti nel contesto italiano, in particolare nel sistema industriale e nella letteratura sul controllo di gestione; infine, si riportano delle riflessioni sulla “validità” del modello a rappresentare la “realtà” del controllo. Si desidera richiamare l’attenzione sul termine “validità”, che, coerentemente alla concettualizzazione del costruttivismo pragmatico, in questo studio è inteso come *corrispondenza tra le proposizioni di un dato contributo e la realtà che ne costituisce l’oggetto, realtà da analizzare secondo le quattro dimensioni ontologiche (fatti, possibilità, valori e comunicazione) che la costituiscono. Ne deriva che, una ricerca sul controllo è “valida” se rappresenta la “realtà” del controllo. Per noi quindi il termine “validità” non è sinonimo di capacità o di abilità del singolo studioso a costruire un modello di controllo. Ma è il grado di corrispondenza o connessione che lo studioso crea fra il modello di controllo ed i caratteri del contesto in cui lo stesso modello è sorto.* Fatta questa precisazione, di seguito, si richiamano in modo più analitico i tipi di modelli di controllo esaminati e gli aspetti che li differenziano strutturalmente.

Nel terzo capitolo si analizza il modello di controllo orientato “alla gestione operativa”, pubblicato da Brunetti nel 1979. Si tratta di uno

dei primi modelli concettualizzati da studiosi italiani sul controllo di gestione e come tale apporta profondi cambiamenti nella filosofia, nella cultura aziendale e manageriale che è alla base del controllo. Nell'ambiente di riferimento, instabile e perturbato, questo studio focalizza l'attenzione sulla gestione operativa d'azienda, è riferito all'impresa di grandi dimensioni, poco presente nel contesto italiano, e subisce l'influenza del primo modello statunitense orientato al sistema di pianificazione e controllo, elaborato da Anthony nel 1965. A causa di tale forte influenza e dopo aver interpretato lo studio di Brunetti secondo le direttrici ontologiche sviluppate dal costruttivismo pragmatico, si ritiene utile "leggere" con la medesima chiave anche il modello di Anthony. Lo scopo è di confrontare i due modelli per capire in che misura gli aspetti ontologici sono diversamente evidenziati tra i due contributi sorti in contesti geografici differenti, di osservare se lo studioso italiano ha recepito passivamente il modello di Anthony o ha cercato di sistematizzarlo e integrarlo per collegarlo alla tradizione di pensiero già esistente nel nostro Paese; di capire se il modello di Brunetti è più evoluto rispetto a quello di Anthony, poiché elaborato in data posteriore rispetto all'altro.

Nel quarto capitolo si esamina il modello di controllo orientato "alla visione strategica", pubblicato da Bergamin nel 1991. Questo studio apporta cambiamenti significativi nella disciplina del controllo dovuti, in buona misura, all'accostamento delle tematiche strategiche a quelle del controllo ed al graduale abbandono di una *forma mentis* meccanicistica nell'analisi dei processi e degli strumenti del controllo. Nell'ambiente di riferimento, fortemente turbolento e quindi imprevedibile, questo studio infatti propone una concezione di controllo esteso all'attività di gestione strategica, è riferito alla grande impresa, poco presente nel contesto industriale del nostro Paese, e segna una evoluzione profonda che incide sulle funzioni, scopo, strumenti e livelli del sistema di controllo. Proprio a causa dell'evoluzione che apporta nella letteratura sul controllo, questo modello viene prima interpretato secondo le più volte citate direttrici ontologiche e quindi confrontato con il modello di controllo orientato "alla gestione operativa". Lo scopo del confronto è quello di osservare, innanzitutto, se il passaggio da una concezione del controllo di gestione connesso all'attività operativa, quindi concentrato su aspetti di breve periodo, ad una concezione di controllo esteso all'attività di gestione strategica, quindi orientato al lungo periodo, comporta delle differenze sul grado di validità dei due

modelli, in rapporto ai relativi contesti di riferimento. Consente ancora di osservare se varia la prevalenza di certe direttrici su altre e se variano i caratteri con cui ogni singola direttrice viene sviluppata. Inoltre, consente di osservare quali elementi del contesto socio-culturale italiano presenti nel tempo in cui i due modelli di controllo sono elaborati influenzano gli stessi modelli.

Presentando, se pur brevemente, il modello di controllo orientato alla “gestione operativa” e il modello di controllo orientato alla “visione strategica” si è anticipato che essi sono riferiti all’impresa di grandi dimensioni, poco presente nel nostro Paese. Questo fa intuire che il loro grado di “validità” riflette le conseguenze di uno scollamento tra modelli di controllo e relativi contesti di riferimento. Si avverte allora la necessità di esaminare un modello di controllo “costruito” per la piccola e media impresa, struttura portante del sistema economico italiano. Proprio a causa del ruolo così significativo assunto da questa categoria di imprese nel nostro contesto, riteniamo opportuno sviluppare maggiormente la nostra analisi su queste imprese. I capitoli successivi, quinto e sesto, sono quindi dedicati alle piccole e medie imprese, che hanno intrapreso eterogenee modalità di crescita. In particolare, il quinto capitolo, dopo aver individuato i criteri di classificazione dimensionale delle imprese e i fattori di specificità di quelle medio-piccole, esamina il controllo di gestione adatto alle imprese che hanno scelto di crescere per via interna; il sesto capitolo si sofferma sulle imprese che invece hanno deciso di crescere per via esterna.

Il quinto capitolo è quindi dedicato al modello di controllo orientato “alla crescita interna delle piccole e medie imprese”, pubblicato da Lombardi Stocchetti nel 1996. La necessità avvertita dalle imprese di dimensioni medio-piccole di utilizzare il controllo di gestione è legata, in estrema sintesi, a tre motivi.

In primo luogo, l’aumentata turbolenza ambientale, la derivata maggiore complessità gestionale ed i ridotti margini di manovra permessi da una concorrenza sempre più aggressiva, necessitano del ricorso a “decisioni basate sulle informazioni” e non a “decisioni prese sull’intuito”; da ciò l’esigenza di progettare strumenti informativi capaci di tenere sotto controllo lo svolgimento della gestione. Come conseguenza di quanto detto, è sempre più avvertita l’esigenza di delegare a terze parti delle responsabilità direttive e, quindi, di controllare il loro operato; tutto ciò richiede l’impiego di particolari meccani-

smi operativi utili per coordinare e valutare il lavoro svolto dai collaboratori dell'imprenditore.

In secondo luogo, la progettazione di un sistema di controllo, nelle piccole e medie imprese, deve tener conto di alcune peculiarità delle stesse imprese che influenzano sia gli aspetti tecnico-strutturali sia quelli organizzativo-procedurali del sistema. Si fa riferimento, ad esempio: allo stile di direzione accentrato; all'elevata flessibilità richiesta agli strumenti utilizzati; alla tendenza a privilegiare la riservatezza delle informazioni; allo scarso livello di preparazione manageriale posseduto, in genere, da chi collabora con l'imprenditore; alla struttura organizzativa semplice che rende difficile individuare precise responsabilità.

In terzo luogo, per la sua rilevanza, l'attività di controllo di gestione, svolta in modo sistematico e diversamente formalizzata, costituisce un valido aiuto in particolari fasi della vita delle piccole e medie imprese: nella fase di successione generazionale; nel passaggio da una gestione "padronale" ad una gestione "manageriale"; in caso di cessione o aggregazione di azienda (costituzione di gruppi aziendali).

Nel capitolo, dopo aver dato una interpretazione del significato assegnato alla dimensione aziendale e classificato le imprese da un punto di vista dimensionale, si individuano i fattori di peculiarità (pietre angolari) delle piccole e medie imprese, gli aspetti più significativi del percorso di sviluppo "interno" dalle stesse intrapreso e gli effetti prodotti dai fattori e dagli aspetti più significativi sul governo delle imprese e sul loro sistema di controllo. Quindi si esamina il modello di controllo di gestione elaborato da Lombardi Stocchetti, poi "letto" secondo la chiave interpretativa del paradigma del costruttivismo pragmatico. Si osserva inoltre l'attitudine di tale modello a rappresentare la realtà del controllo. Infine si confrontano gli aspetti più significativi del modello di controllo orientato alla "gestione operativa", il modello orientato alla "visione strategica" e del modello orientato alla "crescita interna per le piccole e medie imprese", in precedenza osservati secondo la chiave di lettura ontologica. Questo confronto permette di rilevare in che misura gli assunti ontologici riflettono il contesto a cui ciascun contributo si riferisce, di esaminare se varia la prevalenza di alcune direttrici sulle altre e l'evoluzione che ha interessato i caratteri delle direttrici ontologiche nel periodo osservato.

Il sesto capitolo è, infine, dedicato al modello di controllo orientato alla "crescita esterna delle piccole e medie imprese". Analogamente al

precedente capitolo, si delineano i caratteri delle aggregazioni di aziende che emergono dal percorso di crescita, qui esterna, distinguendone le tipologie per poi focalizzarsi maggiormente sulle relazioni e sui network verticali di fornitura. In generale, tuttavia, il capitolo si differenzia dall'impostazione seguita nei precedenti capitoli per via di una esigenza: quella di individuare un modello di controllo orientato alla crescita esterna delle piccole-medie imprese. Mentre, infatti, ciascuno dei tre modelli oggetto dei capitoli III, VI e V viene esaminato con riferimento ad un preciso studio, il modello di controllo orientato alla crescita esterna può desumersi da più di un contributo, caratterizzandosi diversamente, in termini di unità di analisi e di assunzioni di base, a seconda del contributo considerato. Da qui l'esigenza di individuare un modello di controllo che possa unificare le proposte di diversi studi. Ne deriva una duplice finalità del sesto capitolo. In primo luogo, affrontando il modello di controllo orientato alla crescita esterna, il capitolo si propone di desumere un percorso di ricerca dall'analisi di alcuni studi italiani sul controllo interorganizzativo. Gli studi rilevati sono stati selezionati secondo criteri di omogeneità e complementarità. L'omogeneità ha ad oggetto la visione economico-aziendale e manageriale applicata al sistema di controllo e alle relative leve; la complementarità riguarda l'unità di analisi dello studio: la singola azienda, nei contributi sul controllo relazionale di Mancini (1999; 2010; 2011); la singola relazione di fornitura, nel contributo sul controllo nelle relazioni di fornitura di Miraglia, Leotta (2012); il network verticale accentrato, nel contributo sul sistema di controllo e sistema informativo di rete di Miraglia (2006). La complementarità tra i modelli di controllo esaminati secondo le tre unità di analisi ha consentito di sviluppare una proposta di integrazione dei risultati degli studi citati formulando un unico modello di controllo integrato sui tre livelli menzionati, considerati come gerarchici. Il modello di controllo che ne deriva è pertanto un modello di controllo a tre livelli la cui integrazione dipende dalla integrazione delle dimensioni ontologiche in cui è possibile analizzare il controllo a ciascun livello.

La seconda finalità del capitolo è quella di analizzare la validità del modello di controllo orientato alla crescita esterna delle piccole e medie imprese. Questa analisi si sviluppa per ciascuno dei tre livelli gerarchici, analizzando le quattro direttrici ontologiche del controllo nonché la corrispondenza tra il modello e il contesto italiano di riferi-