



# Università degli Studi di Ferrara

DOTTORATO DI RICERCA IN ECONOMIA

COORDINATORE Prof. Massimiliano Mazzanti

*CULTURA NAZIONALE E TRASFERIMENTO  
DEI SISTEMI DI CONTROLLO DI GESTIONE*

**Dottorando**

Dott. Mouhcine Tallaki

**Tutore**

Prof. Enrico Bracci

Anni 2009/2012

CICLO XXIV

Settore Scientifico Disciplinare

***SECS P/07***

***Dediche:***

*Ai miei genitori,  
per tutto ciò che da loro ho  
imparato e ricevuto per tutta la vita .*

*A mia moglie,  
dalla quale mi è stata instillata  
la convinzione che nella vita posso  
raggiungere qualsiasi meta, con  
un sacco di impegno ed un pizzico  
di fortuna*

## *Ringraziamenti*

*Dopo anni e anni di studio è arrivato il momento di chiudere un percorso e di pensare a iniziare un altro. Devo dire che la sensazione che uno prova è veramente piacevole. Colgo questa occasione per ringraziare alcune persone che mi sono state vicine e che sono state dei punti fermi durante il percorso di dottorato.*

*Desidero innanzitutto ringraziare il mio tutor il Prof. Enrico Bracci per il suo sostegno, per i preziosi insegnamenti e per avermi incoraggiato ad andare avanti nei momenti di difficoltà. Lo ringrazio anche perché è stato sempre disponibile a dirimere i miei dubbi durante la stesura di questo lavoro. Inoltre, ringrazio sentitamente la Prof.ssa Emidia Vagnoni per la sua disponibilità, il suo sostegno e la sua gentilezza che ha mostrato nei miei confronti durante gli anni del dottorato.*

*Devo ringraziare una persona speciale che mi ha sostenuto quotidianamente in tutto quello che faccio, ovviamente questa persona è mia moglie a cui è dedicata la tesi insieme ai miei genitori. La devo ringraziare per i sacrifici che ha fatto per me e perché mi è stata sempre vicina, ha sempre cercato di incoraggiarmi con tutti i modi.*

*Un ringraziamento speciale alla dott.ssa Laura Maran con cui ho condiviso l'ufficio per tre anni, la devo ringraziare in particolar modo per la sua gentilezza e per tutti i consigli che mi ha dato.*

*Un ringraziamento alla dott.ssa Caterina Cavicchi per il suo contributo, per la sua gentilezza e per il suo aiuto a completare il lavoro di tesi.*

*Inoltre, vorrei esprimere la mia sincera gratitudine a tutti i colleghi del dottorato. Infine, ho desiderio di ringraziare con affetto tutte le persone che mi hanno sostenuto in questi anni.*

*Grazie a tutti per essermi stati vicini*

## **Indice:**

Introduzione .....	11
I. L'azienda nel suo sistema: definizione dell'oggetto di studio.....	16
1.1 Globalizzazione e azienda.....	17
1.2 Internazionalizzazione delle aziende.....	20
1.2.1 Scelta di internazionalizzazione.....	20
1.2.2 Modalità di internazionalizzazione.....	22
1.2.3 Internazionalizzazione e la variabile culturale.....	23
1.3 Il fenomeno del trasferimento dei sistemi manageriali.....	25
1.4 Azienda, ambiente esterno e comportamento .....	26
1.5 Oggetto di studio .....	31
1.6 L'importanza della cultura nello studio della diversità nel management .....	32
II. Definizioni dei sistemi di controllo.....	38
2.1 Il concetto di controllo nel pensiero aziendale.....	39
2.2 Il sistema di controllo: definizione e importanza.....	48
2.3 La diversità nei sistemi di controllo di gestione.....	53
2.3.1 Pianificazione.....	56
2.3.2 Organizzazione .....	57
2.3.3 Misurazione e valutazione .....	58

III.	Sistemi di controllo e cultura nazionale .....	61
3.1	Dall'approccio convergente all'approccio culturale .....	63
3.2	Approccio culturale .....	66
3.2.1	Definizione della cultura.....	68
a.	Approccio antropologico .....	68
b.	Approccio sociologico .....	70
3.2.2	La cultura nazionale e la sua misurazione .....	71
a.	Il modello di Hofstede .....	72
b.	Il modello di Trompenaars .....	78
c.	Il Globe Model (House et al., 2004).....	81
3.2.3	Critiche rivolti ai modelli culturali .....	83
3.3	La diversità culturale e lo studio del controllo di gestione .....	86
3.4	Influenza della cultura nazionale sui sistemi di controllo: analisi della letteratura.....	87
3.4.1	Importanza delle cultura nazionale per il sistema di controllo .....	88
3.4.2	Cultura nazionale e pianificazione.....	90
3.4.3	Cultura nazionale e organizzazione .....	94
3.4.4	Cultura nazionale, misurazione e valutazione .....	97
IV.	Trasferimento dei sistemi di controllo .....	102
4.1	Cultura e aziende internazionalizzate.....	103
4.2	Filiale estera e autonomia.....	108

4.3	Il trasferimento dei sistemi di controllo dall'azienda madre alla filiale estera: gli approcci di studio .....	110
4.3.1	Evoluzione della teoria istituzionale.....	111
4.3.2	Lo studio della diversità nel processo di trasferimento .....	115
a.	Dualità istituzionale.....	117
b.	Capitalismo comparativo.....	119
c.	Post-colonialismo .....	120
4.4	Trasferimento dei sistemi di controllo: analisi della letteratura.....	122
4.4.1	Volontà di trasferimento .....	123
4.4.2	Istituzionalismo e trasferimento dei sistemi di controllo.....	124
4.4.3	Elementi che incidono sul processo di trasferimento .....	127
V.	Framework e metodologia della ricerca.....	131
5.1.	Obiettivo della ricerca .....	133
5.2.	L'ambito di studio .....	134
5.3.	Il framework concettuale.....	136
5.3.1	La volontà di controllo.....	137
5.3.2	Modalità di trasferimento dei sistemi di controllo dall'azienda madre alla filiale estera .....	138
a.	Prima fase del processo di trasferimento dei sistemi di controllo.....	138
b.	Seconda fase del processo di trasferimento dei sistemi di controllo.....	141
c.	Fattore che incidono sul trasferimento .....	143
d.	Definizione dei sistemi di controllo .....	143

e.	Definizione e modello culturale .....	144
5.4	Metodologia della ricerca.....	151
5.4.1	Scelta del metodo di studio.....	151
5.4.2	Scelta dei casi studio.....	154
5.4.3	Processo raccolta dati.....	156
5.4.4	Analisi e interpretazione dati .....	160
5.4.5	Qualità della ricerca .....	161
VI.	Risultati della ricerca: il trasferimento dei sistemi di controllo .....	164
6.1.	Caso A.....	164
6.2.	Caso B .....	169
6.3.	Volontà di controllo sulla filiale estera .....	173
6.3.1	Caso A.....	173
6.3.2	Caso B.....	176
6.3.3	Considerazioni finali.....	177
6.4.	Volontà di trasferimento .....	178
6.4.1	Caso A.....	178
6.4.2	Caso B.....	182
6.4.3	Risultato del trasferimento.....	184
6.4.4	Considerazioni finali.....	188
VII.	Trasferimento dei sistemi di controllo: conflitti culturali .....	190

7.1.	Processo di pianificazione.....	190
7.1.1	Definizione degli obiettivi .....	191
a.	Casa A .....	191
b.	Caso B .....	194
7.1.2	Partecipazione al processo di budgeting.....	197
a.	Caso A .....	197
b.	Caso B .....	199
7.1.3	Orizzonte temporale.....	201
a.	Caso A .....	201
b.	Caso B .....	202
7.2.	Processo di organizzazione .....	203
7.2.1	Centralizzazione e decentralizzazione del potere .....	203
a.	Caso A .....	204
b.	Caso B .....	207
7.2.2	Formalizzazione delle procedure .....	209
a.	Caso A .....	210
b.	Caso B .....	211
7.3.	Processo di misurazione e valutazione .....	213
7.3.1	Caso A.....	213
7.3.2	Caso B.....	216
7.4.	Considerazioni finali: conflitti culturali.....	220
7.4.1	Pianificazione.....	220
7.4.2	Organizzazione .....	222

7.4.3	Valutazione e misurazione.....	223
7.5.	Considerazioni finali: il comportamento dell' azienda madre.....	225
	Conclusione: contributi e limiti.....	227
	Allegato I:.....	249

## Introduzione

Con il fenomeno della globalizzazione si sono intensificate le relazioni di interdipendenza e di scambio tra soggetti appartenenti a svariate aree geografiche. Il processo della globalizzazione è definito come un processo per cui (Caselli, 2002):

- ✓ Aumentano quanto a numero e si rafforzano quanto a intensità i contatti, le relazioni, gli scambi e i rapporti di dipendenza e di interdipendenza fra le diverse aree del mondo.
- ✓ Si trasforma la rilevanza che le dimensioni spazio e tempo hanno sulla natura e sull'intensità di tali relazioni.
- ✓ Aumenta e si diffonde tra gli abitanti del mondo la consapevolezza dell'esistenza di tali legami e rapporti.

Con la globalizzazione cresce, quindi, l'interdipendenza tra i soggetti a livello mondiale, e si intensificano le relazioni sociali tra i Paesi. Le aziende all'interno di questo processo si trovano a competere con aziende di tutto il mondo. In effetti, il fenomeno della globalizzazione ha modificato lo scenario economico in cui esse sono chiamate ad operare, in quanto si sono trovate a dover modificare il loro orientamento strategico di fondo, che è passato da un orientamento di tipo locale ad uno di tipo internazionale.

L'apertura dei mercati e l'intensificazione dei rapporti, da una parte hanno permesso alle aziende di espandersi su mercati diversi da quelli domestici, dall'altra parte hanno richiamato l'attenzione ai problemi ed ai conflitti culturali che potrebbero nascere. Vari studiosi hanno cercato di capire le conseguenze della diversità culturali sulle attività dell'azienda (Hofstede 1980, 1990, 2010; D'Iribarne, 1989; Catturi

1992; Ciambotti 2001). Si è sviluppato un intenso dibattito, tra gli studiosi, sulla relazione tra la cultura e il management in generale, questi autori hanno concluso che la cultura è un elemento centrale per capire la diversità nel management, essa deve essere presa in considerazione nella progettazione ed implementazione di un sistema manageriale. Quindi, è stata messa in dubbio la generalizzabilità dei sistemi manageriali.

Lo studio dell'influenza della diversità culturale nel management sta assumendo un'importanza crescente con l'aumento degli Investimenti Diretti Esteri (IDE). Questi ultimi sono definiti, secondo il Congresso delle Nazioni Unite sul Commercio e lo Sviluppo, come investimenti da parte di un soggetto residente in un Paese rivolti a stabilire una relazione di lungo termine e ad acquisire interessi durevoli e di controllo in un'impresa residente in un altro Paese. Con gli IDE le aziende sviluppano delle relazioni stabili e durevoli in altri Paesi, una delle modalità attraverso cui si estrinsecano gli IDE è la creazione di una filiale o una sussidiaria estera.

L'azienda madre che crea una filiale estera ha l'esigenza di controllarla, in particolare quando la filiale estera ha un'importanza strategica per l'azienda madre (Johnson et al., 2001). L'azienda madre tende a trasferire il suo sistema di controllo alla filiale estera, in quanto essa è interessata a promuovere una filosofia aziendale simile alla propria all'interno del gruppo (Schneider, 1988). Avere una filosofia manageriale condivisa potrebbe infatti aumentare l'efficienza, ridurre i tempi di comunicazione e contribuire al successo della strategia aziendale (Roth et al., 1991). D'altronde la non generalizzabilità dei sistemi manageriali, in particolare i sistemi di controllo di gestione, causata dalla relazione esistente tra i sistemi di controllo e le

variabili culturali implica un adattamento di questi sistemi alle caratteristiche culturali.

Il trasferimento dei sistemi di controllo dall'azienda madre alla filiale estera è stato analizzato nella letteratura in particolar modo adottando un approccio istituzionale (Boussebaa et al. 2012; Kostova e Roth 2002), in quanto le aziende sono guidate nel loro agire da forze istituzionali (Pralalab e Doz, 1987; Rosenzweig e Singh, 1991; Yin e Makino, 2002; Powell and DiMaggio, 1991). Il successo del trasferimento però è condizionato dalla somiglianza dei profili istituzionali, un sistema di controllo può essere trasferito, implementato ma non internalizzato. L'internalizzazione dei sistemi di controllo richiede la somiglianza tra il profilo istituzionale dell'azienda madre e il profilo istituzionale del nuovo contesto (Kostova e Roth 2002).

Il profilo istituzionale include le variabili culturali, varie ricerche hanno confermato che è necessario considerare la cultura nel processo di trasferimento (Hartel & Fujimoto 2000; Hobman, Bordia & Gallois 2004; Mitchell, Nicholas & Boyle 2009). Il disallineamento, nel processo di trasferimento, tra i valori culturali dell'azienda madre e la filiale estera potrebbe influenzare l'esito del processo stesso (Bhagat et al. 2002; Javidan et al. 2005). L'azienda madre è tenuta quindi a considerare la diversità culturale nel processo di trasferimento e a adattare il sistema di controllo alle diversità culturali. D'altronde la volontà di avere una filosofia manageriale condivisa all'interno del gruppo implica il trasferimento dei sistemi di controllo tali come sono. Si pone la domanda sul comportamento che deve adottare l'azienda, si possono in questo senso considerare due ipotesi alternative

L'azienda madre dovrebbe adattare il sistema di controllo trasferito alle caratteristiche culturali del nuovo contesto

- ✓ L'azienda madre non dovrebbe adattare il sistema di controllo trasferito alla filiale estera, (in questo caso potrebbero nascere dei conflitti culturali (Youssfi, 2011)).

L'obiettivo della ricerca è di comprendere quindi la modalità con cui viene trasferito il sistema di controllo dall'azienda madre alla filiale estera, e di come la cultura influenza il processo di trasferimento. Come si vedrà nel corso della trattazione, nella letteratura quasi tutti gli studiosi sono d'accordo sull'importanza della cultura in relazione ai sistemi di controllo di gestione, con la conseguenza che esso dovrebbe essere considerato come elemento rilevante per il processo di trasferimento. Il problema rimane aperto in relazione alla necessità degli adattamenti e alle modalità con cui essi dovrebbero essere realizzati, in altri termini si tratta di capire se e che cosa deve adattare l'azienda madre alle specificità culturali della filiale estera.

Per rispondere al quesito della ricerca, lo studio si articola in sette capitoli. Il primo capitolo analizza e introduce il concetto dell'azienda come sistema e della relazione esistente tra l'azienda e il suo ambiente. In particolare, ci si concentra sulla relazione tra l'azienda e la cultura in quanto essa è una componente dell'ambiente esterno. Il secondo capitolo introduce un quadro di riferimento per i sistemi di controllo di gestione, viene definito il sistema di controllo e vengono individuati gli elementi di diversità del sistema stesso. Nel terzo capitolo si cerca di analizzare la relazione tra la cultura ed i sistemi di controllo di gestione, viene in primo luogo definito il concetto di cultura e vengono presentati i vari modelli culturali che sono presenti nella

letteratura, in secondo luogo viene analizzata la relazione tra le variabili culturali e le componenti del sistema di controllo. Nel quarto capitolo viene analizzato il fenomeno del trasferimento dei sistemi di controllo dall'azienda madre alla filiale estera, per poi proseguire con l'analisi della letteratura esplicitando un quadro teorico riguardo la modalità e gli elementi che incidono sul trasferimento dei sistemi di controllo. Nel quinto capitolo vengono presentati il framework e la metodologia della ricerca, si sottolinea che la ricerca viene condotta utilizzando il metodo qualitativo con case study (Yin, 2002). Il sesto e il settimo capitolo analizzano i risultati della ricerca. Il sesto capitolo tratta la modalità e i fattori che incidono sulla scelta di trasferimento, il settimo invece evidenzia i conflitti culturali e la modalità con cui l'azienda madre può adattare il sistema di controllo trasferito.

Il contributo che lo studio si propone di dare è quello di evidenziare la rilevanza delle variabili culturali nel processo di trasferimento dei sistemi. In tal senso, il processo di trasferimento è diviso in due fasi: la decisione e l'implementazione. La decisione riguarda la scelta di trasferimento, in cui si cerca di comprendere quali sono i fattori che spingono l'azienda madre a trasferire i sistemi di controllo, e quale è il processo logico che adotta l'azienda per effettuare il trasferimento. La seconda fase riguarda l'implementazione dei sistemi di controllo e i conflitti culturali che nascono una volta deciso di trasferire un sistema di controllo che porta dei valori diversi rispetto al nuovo contesto.

## **I. L'azienda nel suo sistema: definizione dell'oggetto di studio**

Il presente capitolo introduce il concetto dell'azienda come sistema, della relazione esistente tra l'azienda e l'ambiente esterno, e delle sfide che si riscontrano in un mondo sempre più globalizzato. Con la globalizzazione, le aziende si sono trovate ad operare in ambienti diversi da quelli in cui hanno sempre operato. Il nuovo scenario competitivo entro il quale le aziende sono chiamate ad operare è interessato da cambiamenti pervasivi e strutturali che richiedono profonde capacità di adattamento. Le principali determinanti di questo cambiamento sono (Sanguigni, 2002):

- Maggiore pressione competitiva dovuta all'eliminazione delle barriere in entrata e in uscita dei mercati.
- Nuove regole di competizione dovute al passaggio da una domanda di massa ad una domanda selettiva ed articolata.
- Diffusione di fenomeni di instabilità dovute alla volatilità delle condizioni di mercato e alla crescita dei rischi operativi e finanziari.
- Processi di ridefinizione della divisione internazionale del lavoro dovuti alla localizzazione dei cicli produttivi nelle aree più vantaggiose in termini di costo di manodopera.

Per alcune aziende la competitività ed il mantenimento del vantaggio competitivo non dipendono più dai contesti nazionali ma da un contesto internazionale. Queste sono chiamate ad operare a livello globale, la loro competitività dipende non solo dai risultati raggiunti nel Paese di appartenenza ma dai risultati che si raggiungono a livello globale.

Il processo della globalizzazione ha avuto varie conseguenze sull'attività dell'azienda, la prima è riferibile alla delocalizzazione e all'internazionalizzazione dell'azienda. Questi, come verranno spiegati in seguito, sono fenomeni che hanno portato l'azienda a spostare l'orientamento strategico da un orientamento locale ad un orientamento globale, secondo cui essa può operare a livello globale creando delle filiali estere, o semplicemente attraverso rapporti commerciali con altri Paesi. La seconda conseguenza riguarda la sfida culturale (Aureli, 2008), le aziende che si sono internazionalizzate o hanno spostato la loro attività in altri contesti hanno dovuto confrontarsi con il problema della diversità culturale.

L'azienda è legata all'ambiente in cui opera (Amaduzzi, 2002), tra l'azienda e l'ambiente si crea una relazione di complementarità. Operare in un nuovo ambiente significa operare in una nuova cultura, perché essa è una componente dell'ambiente in cui opera l'azienda. Tante ricerche (House et al., 2004; Chow et al., 1999; Chow et al., 1997; Hofstede, 1980) hanno dimostrato l'esistenza di una relazione tra la cultura e il sistema azienda. Questo implica un importante cambiamento nel modo di competere, i manager devono apprendere come affrontare sfide competitive la cui complessità aumenta sempre, arricchendosi anche della variabile culturale (Aureli, 2008). L'efficienza del sistema azienda è collegata alla condivisione dei valori culturali dell'ambiente in cui opera, un sistema efficiente in un ambiente o in una cultura potrebbe essere inefficiente in altri ambienti e culture. Si pone quindi la domanda sull'universalità dei sistemi aziendali in tutte le culture.

### 1.1 Globalizzazione e azienda

Con il termine "globalizzazione" si intende il fenomeno della progressiva apertura dei mercati mondiali, è un processo che ha modificato radicalmente il mondo intero

negli ultimi decenni, il quale è diventato un villaggio globale (McLuhan, 1964). Grazie a questo fenomeno si sono intensificati e sviluppati rapporti tra operatori di diverse aree geografiche lontane tra di loro. Il fenomeno è dovuto a varie condizioni, in particolar modo allo sviluppo della tecnologia che ha ridotto i tempi di comunicazione, di scambio di informazioni e di trasporto.

L'apertura dei mercati internazionali e la globalizzazione hanno permesso alle aziende di operare a livello mondiale, passando da un livello locale ad un livello globale, da un contesto nazionale ad un contesto internazionale. Con il fenomeno della globalizzazione diventa sempre più difficile definire i confini entro cui opera l'azienda, sono poche le aziende che non abbiano dei rapporti con altre appartenenti a diverse aree geografiche, o che non hanno un orientamento strategico di tipo globale.

La globalizzazione dei mercati ha modificato profondamente la gestione dell'azienda ed in particolare ha imposto un'evoluzione della cultura aziendale<sup>1</sup>, che enfatizza la matrice competitiva e le componenti di sviluppo interno e esterno. Le aziende che si sono trovate ad operare in ambienti globali devono confrontarsi con delle sfide interne ed esterne per non perdere la loro competitività. Le sfide esterne si devono

---

<sup>1</sup> La cultura aziendale è definita da Schein (1998) come un insieme di assunti base inventati, scoperti o sviluppati da un gruppo determinato quando impara ad affrontare i propri problemi con il mondo esterno e di integrazione al suo interno, che si è rilevato 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. Secondo l'autore, ci sono tre livelli della cultura aziendale, gli artefatti, i valori e gli assunti base. Gli artefatti sono la parte visibile della cultura; i valori sono le convinzioni e le opzioni su ciò che è preferibile e auspicabile; gli assunti base sono le ideologie e le filosofie che orientano il comportamento e danno indicazioni su come percepire, pensare, sentire e intervenire. I valori orientano il comportamento, mentre gli assunti base riflettono la soluzione preferita tra le varie alternative. .

alla crescita della competitività, invece quelle interne riguardano l'equilibrio e l'allineamento tra gli obiettivi, interessi e comportamenti (Brondoni, 2011).

Con la globalizzazione e l'apertura dei mercati, gli Investimenti Diretti Esteri (IDE) sono cresciuti in maniera significativa. Gli IDE misurano il grado di internazionalizzazione, si verificano sia con la costituzione di una nuova società o con l'acquisizione o la fusione con altre società. Il Congresso delle Nazioni Unite sul Commercio e lo Sviluppo definisce gli IDE come "investimenti da parte di un soggetto residente in un Paese rivolti a stabilire una relazione di lungo termine e ad acquisire interessi durevoli e di controllo in un'impresa residente in un altro Paese". Secondo i dati del Congresso delle Nazioni Unite sul Commercio e lo Sviluppo gli Investimenti Diretti Esteri hanno raggiunto, nel 2011, 1.509 miliardi di dollari e sono cresciuti, nonostante la crisi, del 17% rispetto al 2010. Il flusso degli IDE in uscita dall'Italia nel 2011, come mostra la tabella 1, ha raggiunto 33.958 milioni di euro.

*Tabella 1. Dati sull'internazionalizzazione delle aziende italiane: anno 2011*

Investimenti in uscita dall'Italia	33.958 mln
Numero aziende italiane internazionalizzate	27.191
Forza lavoro estera aziende italiane internazionalizzate	1.557.038
Fatturati aziende italiane internazionalizzate	583.762 mln

*Elaborazione sulla base dei dati Banca d'Italia e Dati Istituto Italiano di Commercio Estero*

Mentre il flusso in entrata ha raggiunto 20.903 milioni di euro<sup>2</sup>. Il numero delle aziende italiane nel mondo è 27.191, con una forza lavoro di 1.557.038, il loro fatturato ha raggiunto 583.762 milioni di euro<sup>3</sup>.

## 1.2 Internazionalizzazione delle aziende

Con il termine “azienda internazionalizzata” si intende un tipo di azienda che ha raggiunto un’estensione della propria struttura, in ambiti geografici esteri, adeguata a realizzare l’orientamento strategico internazionale, e che ha attivato meccanismi di controllo e coordinamento atti a mantenere un’appropriata unitarietà dell’operato delle diverse sussidiarie, pur nell’ambito del loro massimo grado di autonomia (Caroli, 2004). Il concetto dell’azienda internazionalizzata richiama il profilo di un’azienda stabilmente operante sui mercati esteri il cui obiettivo risiede nella creazione di valore, cui si accompagnano le immancabili esternalità di espansione e crescita (Benevolo, 2009).

### 1.2.1 Scelta di internazionalizzazione

Il processo con il quale l’azienda diventa operatore oltre i confini domestici viene chiamato internazionalizzazione. Il concetto non è di recente elaborazione, ma con la globalizzazione è diventato cruciale nell’economia internazionale. Il processo di internazionalizzazione non si accompagna sempre alla globalizzazione, un settore è definibile globale se un mutamento di rilievo che si verifica in qualsiasi paese ha ripercussioni in tutti gli altri. Dal punto di vista dell’azienda questo significa che un mutamento nel quadro competitivo in un Paese può influenzare in modo significativo il posizionamento e il vantaggio competitivo in tutti gli altri (Benevolo, 2009). La

---

<sup>2</sup> Dati Banca d’Italia.

<sup>3</sup> Dati Istituto Italiano di Commercio Estero.

globalizzazione ha aperto le porte e ha rafforzato il processo di internazionalizzazione, ma il concetto della globalizzazione è totalmente diverso dal concetto di internazionalizzazione.

Nella letteratura economica ci sono numerose ricerche che spiegano il motivo per cui le aziende decidono di internazionalizzarsi o si sono internazionalizzate. Ricardo (1817) ha sviluppato la teoria del vantaggio comparato che si basa sull'assunto secondo il quale gli scambi avvengono tra un Paese che possiede un vantaggio competitivo in una tipologia di prodotti e un Paese che si trova in svantaggio su quella tipologia di prodotti. Heckscher (1919) e Ohlin (1933) hanno sviluppato la teoria di "Factor Proportions Theory", secondo la quale i Paesi dovrebbero scegliere di produrre ed esportare i beni sulla base della scarsità dei fattori produttivi, come lavoro, terra e capitale, ed importare i beni che richiederebbero invece fattori produttivi non presenti nel Paese stesso. Vernon (1966) ha impostato una teoria basata sul ciclo di vita del prodotto, secondo l'autore esiste una relazione tra esso ed il grado di l'espansione / internazionalizzazione dell'azienda. Il modello propone quattro fasi:

- ✓ Introduzione dei prodotti nei mercati più avanzati.
- ✓ Crescita della domanda anche in altri paesi di alto reddito.
- ✓ Maturità del mercato interno in cui è stato introdotto il prodotto.
- ✓ Declino della domanda interna e decentramento della produzione in altri paesi che hanno un costo basso dei fattori produttivi.

Hymer (1960) ha sviluppato un modello simile a quello di Vernon (1966). A differenza di Vernon (1966) l'autore ha messo al centro dell'attenzione *l'azienda* invece del *prodotto*. Secondo questo approccio l'azienda si sviluppa e cresce a livello

nazionale fino al raggiungimento di un grado oltre il quale non può più spingersi. La crescita interna permette all'azienda di avere un elevato profitto che viene utilizzato per effettuare investimenti in altri Paesi. Altri autori hanno sviluppato teorie basate sui costi di transazione, ispirandosi dalla teoria di Buckley e Casson (1976), secondo cui l'azienda tende a massimizzare i profitti e quindi a dislocare le proprie attività dove può avere dei costi produttivi più bassi. Un altro approccio che ha dato un significativo contributo alla ricerca è quello di Dunning (1977), l'approccio è chiamato "Eclectic Paradigm". Nel suo modello l'autore ha incorporato varie variabili, riferite al Paese ospitante, di tipo macroeconomico ed istituzionale.

Oltre ai fattori citati in precedenza l'internazionalizzazione può dipendere anche dalla dimensione dell'azienda, le piccole aziende si internazionalizzano di meno perché non sono in grado di sostenere dei costi che sono irrecuperabili e che tale scelta impone (Bugamelli, 2004). Questo riflette il caso italiano in cui le aziende si internazionalizzano meno rispetto ad altri Paesi, le aziende italiane sono per lo più aziende familiari. Cerrato (2009) ha cercato di spostare l'attenzione dalle strategie e le modalità di internazionalizzazione alle caratteristiche delle aziende che si internazionalizzano. Questo porterebbe, secondo l'autore, a cogliere le peculiarità e dare maggior contributo alle aziende che hanno delle difficoltà come in Italia. Ci sono altri modelli che hanno analizzato le modalità e i motivi per cui le aziende decidono di internazionalizzarsi, ma visto che l'obiettivo della ricerca non è questo, sono stati citati solo i modelli che appaiono più sviluppati e che hanno dato un contributo significativo alla letteratura di riferimento.

### 1.2.2 Modalità di internazionalizzazione

L'internazionalizzazione delle aziende avviene tramite tre modalità:

- ✓ Gli investimenti diretti esteri.
- ✓ La creazione di rapporti commerciali.
- ✓ La creazione di rapporti industriali.

Con la prima modalità di internazionalizzazione l'azienda crea un'unità produttiva, una sussidiaria oltre i confini domestici. L'obiettivo potrebbe essere quello di sfruttare la manodopera a basso costo e/o avere accesso ad un nuovo mercato. Questa modalità viene chiamata anche internazionalizzazione produttiva ed è un processo di coinvolgimento dell'azienda in attività e processi produttivi all'estero (Cavaliere, 2000). Con la creazione dei rapporti commerciali varie aziende pur non avendo un'unità produttiva oltre i confini nazionali, adottano una politica di export per cui i loro prodotti vengono venduti in altri paesi. La terza modalità consiste nella creazione dei rapporti di collaborazione industriale con operatori oltre confine. Con questa modalità si stipulano dei contratti che permettono all'impresa di utilizzare la propria tecnologia e know how domestico in altri Paesi.

### 1.2.3 Internazionalizzazione e la variabile culturale

L'internazionalizzazione porta l'azienda ad operare in un ambiente diverso da quello domestico e di conseguenza ad affrontare nuove sfide che riguardano in particolare la diversità culturale (Aureli, 2008). La distanza che si crea tra l'azienda madre e le sue filiali viene accompagnata da una maggiore volontà di controllo, soprattutto quando la filiale estera ha una rilevanza strategica per l'azienda madre (Johnson et al., 2001). Per controllare in maniera efficiente, l'azienda madre cerca di unificare il sistema di management e di implementare una gestione simile alla propria presso le sue filiali. Varie ricerche hanno mostrato che le aziende tendono ed esportare il loro sistema di

management in generale alle loro filiali<sup>4</sup>. Tuttavia, la relazione esistente tra l'azienda e il suo ambiente mette in evidenza il problema dell'adeguatezza dello stesso sistema esportato in altri contesti culturalmente diversi da quello di origine. Quindi l'azienda che trasferisce il suo sistema di management si trova davanti ad una sfida di tipo culturale, la sfida emerge dalla diversità tra i valori culturali nuovi ed i valori culturali di origine.

Le aziende internazionalizzate che hanno avuto successo nel Paese di origine riescono a mantenere il loro vantaggio competitivo se mantengono l'equilibrio tra globale e locale. Il vantaggio competitivo si raggiunge se l'azienda riesce a implementare una strategia in grado di creare il valore a livello globale. D'altronde la strategia è collegata all'ambiente (Hitt et al., 2012), quindi operare in ambienti diversi dal proprio implica un adattamento per mantenere il vantaggio competitivo.

L'azienda che opera in vari ambienti deve trovare l'equilibrio tra globale e locale, l'equilibrio tra l'orientamento strategico globale e le diversità locali. L'equilibrio si raggiunge se queste aziende riescono ad implementare un strategia gestionale adatta ai nuovi contesti, e quindi adatta alle nuove culture. Esse sono tenute a cercare di comprendere il grado delle diversità culturali esistenti tra l'ambiente domestico e il nuovo ambiente. Questo porta ad avere una conoscenza dei valori condivisi e degli schemi comportamentali dell'ambiente di destinazione, e quindi permette all'azienda di adattare il suo sistema di gestione e le sue pratiche alla nuova realtà.

---

<sup>4</sup> Le multinazionali tendono ad unificare il loro sistema di management in tutte le filiali con l'obiettivo di aumentare l'efficienza e ridurre i costi della comunicazione. L'analisi della letteratura che riguarda il trasferimento delle conoscenze, in particolare i sistemi di controllo, verrà affrontata nel quarto capitolo.

L'orientamento strategico globale e la considerazione delle specificità locali è un elemento molto importante da considerare, soprattutto in un mondo la cui complessità aumenta giorno dopo giorno (Aureli, 2008). Mantenere l'equilibrio tra il globale e il locale permette alle aziende di creare valore e quindi di mantenere il vantaggio competitivo, questo perché la cultura è considerata una fonte di vantaggio competitivo (Schneider, Barsoux, 2003).

### 1.3 Il fenomeno del trasferimento dei sistemi manageriali

Le imprese internazionalizzate tendono generalmente ad esportare i sistemi manageriali adottati nell'azienda madre, considerati come best practices, alle nuove filiali senza considerare gli aspetti culturali specifici del Paese di destinazione (Van der Stede, 2003). L'azienda madre cerca di unificare il sistema di management a livello globale, in quanto l'obiettivo è quello di avere maggiore efficienza, ridurre i tempi di controllo, ridurre i tempi di comunicazione. La letteratura suggerisce invece che persone provenienti da culture diverse hanno differenti attitudini nei confronti di simili pratiche di gestione (Chow W. et al., 1997). Come vedremo nei paragrafi successivi, l'azienda è legata all'ambiente in cui nasce (Bertini, 1990), e dal momento che la cultura è una componente dell'ambiente, esisterebbe una relazione tra la cultura e l'azienda.

La relazione tra la cultura e l'azienda incide sulla performance aziendale, perché la performance è legata al grado di soddisfacimento del personale (Cerica, 2009). Il personale è più soddisfatto se la cultura dell'organizzazione condivide i suoi valori culturali (Salili, Housain, 2007). È importante comprendere che i sistemi manageriali comprendono due componenti o dimensioni, la dimensione tecnica data dagli strumenti e dai metodi, e la dimensione sociale. Le due dimensioni sono inseparabili

e devono essere collegate tra di loro per raggiungere gli obiettivi. La prima dimensione è quella patente, facile da implementare, mentre la seconda è la componente nascosta che include anche dei valori culturali. Di conseguenza sistemi manageriali efficaci in un ambiente potrebbero essere inefficaci o addirittura disfunzionali in un altro. La funzione del controllo deve prendere in esame anche i comportamenti gestionali (D'Alessio, 1997), avere infatti dei comportamenti contraddittori ai valori del sistema manageriale potrebbe causare l'inefficienza del sistema stesso (Soobaroyen, Sannassee, 2007). Il sistema di management trasferito potrebbe, quindi, non raggiungere gli stessi risultati del Paese di origine, questo perché esso è portatore di valori culturali che potrebbero essere diversi da quelli del nuovo contesto.

#### 1.4 Azienda, ambiente esterno e comportamento

L'azienda è un sistema<sup>5</sup> sociale, in quanto creata e costituita dagli individui, ed è destinato a perdurare nel tempo. È un sistema di forze economiche che sviluppa, nell'ambiente di cui è parte complementare, un processo di produzione, o di consumo, o di produzione e consumo insieme, a favore del soggetto economico, ed altresì degli individui che vi cooperano (Amaduzzi, 2002). Le forze economiche che compongono il sistema azienda sono finalizzate alla creazione di valore e al raggiungimento degli obiettivi. Considerare l'azienda come sistema permette innanzitutto di avere una visione di insieme. L'azienda è composta da vari sottosistemi che interagiscono tra di loro, e la visione sistemica permette di capire i meccanismi sia interni che esterni di funzionamento (Brusa, 1986). Con i

---

<sup>5</sup> La teoria dei sistemi è stata definita dal biologo americano Bertalanffy (1968); per l'autore un sistema è una combinazione di parti o elementi riuniti in un tutto. La teoria dei sistemi è stata applicata anche alle scienze sociali. Per più dettagli sul sistema d'azienda si veda: Bertini, U., (1990). op. cit.

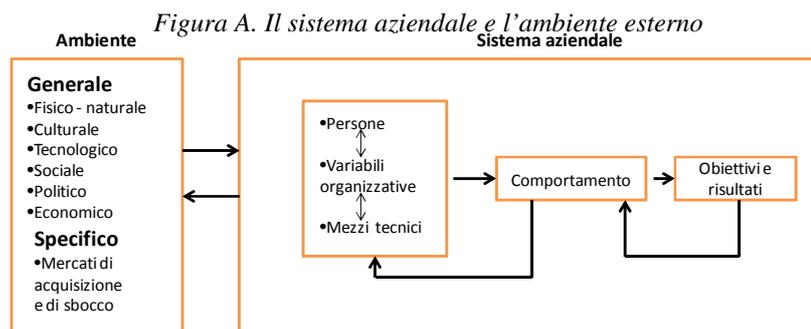
meccanismi interni si intendono tutte le attività legate all'organizzazione, al rapporto tra i sottosistemi e alla gestione in generale. Mentre per i meccanismi esterni si intendono i rapporti ad esempio con l'ambiente sociale, l'ambiente politico, e con i portatori di interessi che non fanno parte dell'azienda. Le relazioni esterne si sviluppano in quanto l'azienda è parte di un sistema più ampio, le sue attività sono condizionate, e possono condizionare l'ambiente di cui fa parte.

L'ambiente in cui opera l'azienda è osservato sotto due aspetti:

- ambiente generale
- ambiente specifico

Il primo si riferisce all'ambiente culturale, fisico-naturale, tecnologico, sociale, politico ed economico, all'interno del quale l'azienda è chiamata a svolgere le sue funzioni. Le condizioni dell'ambiente generale rappresentano dei vincoli o delle opportunità per l'azienda. L'ambiente generale è comune a tutte le aziende, mentre l'ambiente specifico si identifica con i mercati di approvvigionamento dei fattori e di collocamento dei prodotti (Brusa, 1986).

Il "sistema azienda" e il suo rapporto con l'ambiente esterno sono rappresentati nella figura A. Questo sistema è composto da vari sottosistemi, si può parlare del sottosistema di produzione, del sottosistema delle relazioni azienda – ambiente, del sottosistema management e del sottosistema degli individui (Bertini, 1990). Questi hanno come fine la soddisfazione di bisogni e il raggiungimento di obiettivi di efficienza e di efficacia.



Fonte: Brusa, L., (1986), *Strutture organizzative d'impresa (seconda edizione ed.)*. Milano: Giuffrè Editore.pagina 5.

Il sottosistema degli individui è la base del sistema azienda, esso non rappresenta soltanto l'artefice delle politiche di gestione, ma è il garante, l'esecutore e il controllore di tali politiche (Bertini, 1990). Il comportamento umano è alla base delle decisioni aziendali, capire i comportamenti delle persone permette di comprendere e delineare il comportamento aziendale, perché dal comportamento umano emerge il comportamento organizzativo. Le persone, dopo aver definito le regole di lavoro e di organizzazione, impiegano i mezzi tecnici per raggiungere gli obiettivi aziendali, e laddove gli obiettivi non siano raggiunti, vengono individuate e prese le possibili azioni correttive. Tutte le azioni e le decisioni vengono prese dall'individuo in quanto esso è l'esecutore e il controllore. Il processo aziendale interno è guidato, quindi, dal comportamento delle persone, e queste ultime rappresentano un elemento centrale per capire tutto il processo aziendale.

L'azienda riesce a raggiungere gli obiettivi stabiliti se le persone riescono a coordinare in maniera efficiente ed efficace tutte le attività aziendali, e se riescono anche a rispondere, nel modo adeguato, alle perturbazioni dell'ambiente esterno. Le scelte aziendali dipendono sia dal comportamento sia dalle condizioni del contesto in cui opera l'azienda, dunque, comportamenti non contestualizzati daranno luogo a

disfunzioni. In sostanza, si delinea un rapporto causa effetto per cui il comportamento delle persone ed i fattori dell'ambiente esterno (specifico e generale) vanno ad incidere sulle attività aziendali. In questa ottica, le aziende intraprendono delle azioni volte ad assicurare il successo continuo, in particolare in ambienti turbolenti e in condizioni di elevata instabilità, cercando di mantenere il loro vantaggio competitivo. Tutte le azioni sono una conseguenza di come gli individui hanno interpretato le perturbazioni dell'ambiente.

L'interpretazione e l'adattamento all'ambiente esterno avvengono tramite le persone che compongono il sottosistema degli individui. Gli individui agiscono, cercano soluzioni e prendono decisioni, che dipendono dal loro modo di vedere l'ambiente, dai loro valori e dalle loro convinzioni. Tra l'ambiente esterno e l'azienda si crea un meccanismo di valutazione basato sulle informazioni di cui l'individuo è l'elemento centrale, e per cui le aziende agiscono, rispondono e si adattano a quest'ultimo. Il processo di adattamento richiede decisioni e comportamenti, che dipendono strettamente dai valori e dalle convinzioni delle persone all'interno dell'organizzazione. La risposta alle turbolenze e alle incertezze avviene tramite l'azione degli individui. Le strutture organizzative ed i sistemi manageriali, che sono una risposta alle incertezze dell'ambiente, dipendono dai soggetti che compongono l'azienda (Raymond et al. 1978), e ne rispecchiano appunto i loro principi e convincimenti.

Il carattere sistemico dell'azienda dipende dalla stessa natura delle operazioni di gestione che risultano intimamente legate tra loro da un rapporto del tipo "causa – effetto". Nel loro insieme tutte le manifestazioni del mondo aziendale costituiscono un corpo unico di fenomeni retti da leggi identiche e orientati verso fini comuni

(Bertini, 1990). Questo implica che le componenti del sistema devono essere omogenee per raggiungere l'equilibrio, in quanto l'omogeneità è una condizione necessaria al raggiungimento di questo obiettivo. Tuttavia in natura, i sottosistemi che costituiscono il sistema aziendale mutano in condizione di equilibrio dinamico. Il sistema di azienda realizza una molteplicità di funzioni attraverso i suoi sottosistemi, opportunamente strutturati, i quali agiscono per mantenere in vita il tessuto, di comportamenti interdipendenti, necessario per lo svolgimento dei compiti (Fontana, 1999). Il sottosistema degli individui ha il ruolo di mantenere in equilibrio il sistema azienda, e quindi contribuisce a mantenere legati, gli altri sottosistemi, nel sistema come parti funzionanti ed a mantenere l'equilibrio interno (Bertini, 1990). Le scelte degli individui sono influenzate dal loro modo di pensare e dalla loro cultura (Hofstede, 1980). Le decisioni ed i comportamenti all'interno dell'azienda sono benvenuti, dall'esterno o dagli altri individui all'interno dell'azienda, perché sono culturalmente accettati. I valori culturali condivisi legittimano infatti il comportamento dei soggetti contribuendo così al mantenimento dell'equilibrio tra i sottosistemi all'interno dell'azienda e tra quest'ultima e l'ambiente esterno.

Le certezze ed i convincimenti dell'individuo dipendono dalla cultura (Schwartz, 1999), che è presente sia nell'ambiente generale sia nei valori condivisi tra le persone che appartengono all'organizzazione. Le decisioni che si prendono all'interno dell'azienda, e che dipendono dai valori che si hanno in comune all'interno, vengono legittimate così dalla condivisione di questi valori nell'ambiente organizzativo e generale. Hofstede (2010) definisce la cultura come un programma mentale, per cui le scelte e le decisioni sono guidate dai valori culturali. Le scelte che non sono condivise dal programma mentale o dalla cultura vengono delegittimate. Si crea quindi un rapporto di legittimazione per cui il sistema di management riflette la

logica dell'ambiente in cui le aziende operano, una logica che viene legittimata dalla cultura, essendo una componente dell'ambiente stesso. L'elemento umano e di conseguenza la sua cultura sono fondamentali per capire il sistema di management. L'individuo è produttore di conoscenza, la quale è destinata a trasformarsi in cultura e memoria aziendale, il concetto di memoria si accompagna sempre al concetto di cultura (Dioguardi, 1996). Il sistema di management in questo senso, è da considerarsi allora come un prodotto umano che si sviluppa all'interno dell'azienda, e diventa quindi una memoria collegata alla cultura e ai valori condivisi all'interno dell'azienda.

Il sistema azienda è composto da mezzi e persone, Alfieri (1921) definisce l'azienda come l'insieme di mezzi interni (forza lavoro) e esterni (cose). In altri termini l'azienda è definita come un'organizzazione di mezzi e di energie personali volta al raggiungimento di un dato fine (Vianello 1928). Le decisioni prese internamente sono il risultato del comportamento degli individui che la compongono. Le decisioni e le pratiche non possono prescindere dalle aspettative delle persone (Brusa, 1986), sono la conseguenza del modo in cui gli individui interpretano la realtà e cercano di adattarsi all'ambiente. Il sottosistema degli individui è fondamentale per raggiungere gli obiettivi aziendali.

### 1.5 Oggetto di studio

Il sottosistema manageriale, a suo ruolo, è composto dal sottosistema della pianificazione, sottosistema organizzativo e sottosistema di controllo (Brusa, 1986). All'interno del sottosistema di pianificazione vengono definiti gli obiettivi strategici aziendali, vengono definite la *mission* e la *vision* aziendali. Gli obiettivi strategici

orientano e guidano l'intera gestione verso un fine prestabilito, e si riferiscono in particolare al prodotto, al mercato di sbocco, alla politica di prezzo, alle politiche di sostenibilità e ambientali. Il sottosistema organizzativo riguarda la divisione delle mansioni all'interno dell'azienda, e cioè, la struttura organizzativa necessaria a svolgere l'attività aziendale e a raggiungere gli obiettivi. Il sottosistema di controllo può essere di due tipi, controllo manageriale o controllo operativo (Anthony, 1990). Il controllo manageriale ha l'obiettivo di monitorare l'efficacia e l'efficienza della gestione, gli obiettivi strategici vengono tradotti in obiettivi a breve termine; il controllo manageriale è dunque dato dall'insieme delle procedure adottate dal management volte a verificare ed a monitorare se gli obiettivi definiti sono stati raggiunti. Il controllo operativo invece riguarda il controllo dell'effettivo svolgimento dei compiti, e con questa tipologia di controllo si verifica se essi sono stati adempiuti rispettando i principi di efficienza e di efficacia.

In questo lavoro l'enfasi verrà messa sui sistemi di controllo manageriale, verrà approfondita la relazione esistente tra i sistemi di controllo manageriale e la cultura nazionale<sup>6</sup>. Varie ricerche (Chow et al., 1996; Chow et al., 1999; Van der Stede, 2003; Chiang, Bitch, 2007) hanno dimostrato l'esistenza di questa relazione e hanno messo in dubbio la trasferibilità del sistema di controllo dall'azienda madre alla filiale estera.

#### 1.6 L'importanza della cultura nello studio della diversità nel management

Nel paragrafo precedente è stata sottolineata l'importanza del comportamento umano e della sua cultura nelle attività aziendali. La cultura, in quanto componente dell'ambiente in cui opera l'azienda, è ormai cruciale nell'analisi. In questo

---

<sup>6</sup> Il concetto della cultura nazionale verrà analizzato nel secondo capitolo.

paragrafo, si cercherà di individuare l'importanza del concetto di cultura negli studi aziendali. In altri termini si andrà ad analizzare l'intersezione tra questi due aspetti.

La relazione tra la cultura e l'azienda in generale è stata sottovalutata dagli studi aziendali fino agli anni 80 (Child, 1981). La teoria dominante era quella razionale, con cui si ipotizzava che tutte le azioni degli individui fossero razionali. L'obiettivo principale di questi studi era quello di stabilire delle regole universali, trascurando tutti i valori culturali, in grado di governare in modo efficiente e razionale l'azienda (Dobbin, 1994). Successivamente varie ricerche hanno enfatizzato delle contraddizioni all'interno delle teorie razionali (Braverman,1974; Selznick 1948, Powell e Di Maggio,1991; Zucker 1987; Simon 1982).

A partire dagli anni 80 vari studiosi hanno cominciato a considerare rilevante la cultura nelle loro ricerche, rendendola così oggetto fondamentale di indagine (Hofstede 1980; Schein 1990). Smircich (1983) ha sottolineato, in una revisione della letteratura, che la relazione tra la cultura e gli studi aziendali si manifesta in cinque prospettive di ricerca. L'esistenza di queste prospettive è dovuta alle assunzioni di base che gli studiosi adottano in relazione ai concetti di cultura e di azienda. Le cinque prospettive di ricerca sono:

- ✓ Cultura e studi comparativi: la cultura è considerata come fattore chiave per studiare la diversità nelle pratiche di gestione. Si studiano cioè, le similarità e le differenze nelle pratiche di gestione dovute alle diversità. Vari studiosi Daley et al. (1985); Birnberg, Snodgrass (1988); Horovitz (1980); Kreder e Zeller (1988) hanno dimostrato l'esistenza di una relazione tra le pratiche di gestione ed i valori, di conseguenza le differenze nel modo di gestire l'azienda potrebbero essere spiegate dalle diversità culturali. In questa

categoria rientrano gli studi comparativi relativi alla ragioneria generale, strategia aziendale, sistemi di programmazione e controllo, organizzazione aziendale e gestione del personale.

- ✓ Cultura aziendale: all'interno di questa prospettiva l'azienda è considerata come un sistema sociale che produce valori. La cultura in questo caso è un fattore interno all'azienda che influisce su vari elementi tra cui, il sistema produttivo, il sistema amministrativo, la tecnologia ed altri. Lo studio di essa aiuta a capire la cultura aziendale.
- ✓ Prospettiva cognitiva: la cultura secondo questa prospettiva è considerata come un insieme di conoscenze e credenze (antropologia cognitiva). Questo approccio permette di capire le regole con cui le persone vedono e descrivono il loro mondo, assumendo che le azioni siano legate al modo di pensare. Di conseguenza, i soggetti che compongono l'organizzazione agiscono e producono conoscenza secondo il loro modo di percepire le cose. Le organizzazioni in questo caso sono viste come sistemi che producono conoscenze.
- ✓ Prospettiva simbolica: questo approccio di studio si basa sull'antropologia simbolica che considera la cultura come un insieme di simboli condivisi. L'organizzazione, viene mantenuta grazie a questi simboli (come il linguaggio, miti, storie) che facilitano la condivisione della conoscenza.
- ✓ Prospettiva strutturale: La cultura è vista come l'espressione dei processi psicologici inconsci. La struttura aziendale e le pratiche di gestione sono una risposta ai processi inconsci dell'individuo.

La cultura è uno dei concetti più complessi e definiti in maniera ambigua nella letteratura di riferimento. È un concetto che ricorre in molteplici discipline, è

presente negli studi sociologici, antropologici e psicologici. L'esistenza di vari approcci di studio relativi a tale concetto ha generato numerose prospettive di ricerca, questo perché risulta difficile darne una definizione completa ed esaustiva.

Le persone sono guidate dalla loro cultura, dai loro valori condivisi che legittimano le decisioni, essa è come una legge invisibile basata sul consenso o un programma mentale che guida le azioni degli individui ((Hofstede, 1980). Il raggiungimento dei risultati attesi è diventato funzione anche di una serie di fattori socio culturali non direttamente legati a elementi economici, difficilmente isolabili, misurabili e gestibili, di cui le aziende devono tenere conto nella definizione del loro agire e della loro struttura (Aureli, 2008).

Quando un'azienda si internazionalizza (si riferisce all'internazionalizzazione produttiva) cioè crea una filiale estera o un'unità produttiva in un ambiente diverso dal suo, nasce il problema dell'adeguatezza delle pratiche e del suo sistema di management al nuovo ambiente. Gestire e coordinare forze di lavoro con background culturale diverso adottando una sistema di management nato in un altro ambiente potrebbe essere un ostacolo allo svolgimento dell'attività aziendale, e quindi al raggiungimento degli risultati prefissati. Le persone sono meno motivate se le scelte organizzative non sono condivisibili, cioè se non sono compatibili con i loro valori, e quindi con la loro cultura (Salili ,Housain, 2007). L'azienda vista come sistema implica una sintonia tra i sottosistemi che la compongono, la struttura aziendale e le pratiche di gestione adottate devono rispettare i valori culturali dei soggetti che ne fanno parte. Se si vuole rendere un'organizzazione più efficiente ed efficace, allora è rilevante comprendere il ruolo giocato dalla cultura nella vita organizzativa (Schein, 2000). L'adeguamento della struttura aziendale ai valori culturali ha un ruolo

centrale nella motivazione del personale, perché permette di avere un clima di lavoro adeguato che permette di motivare il personale al raggiungimento degli obiettivi.

Infatti, la performance, i risultati e l'efficienza dei processi sono legati alla motivazione del personale. Quest'ultima è intesa come una determinante interna che spinge un individuo a svolgere una certa azione o a perseguire un dato fine. Essa si rinforza se il sistema d'azienda consente un'effettiva interiorizzazione degli obiettivi prestabiliti e quindi un orientamento alla loro concreta realizzazione (Brunetti, 2004). L'interiorizzazione degli obiettivi e non solo, ma anche l'interiorizzazione dei sistemi manageriali richiede prima la condivisione degli obiettivi e dei sistemi manageriali stessi. È necessario quindi che i manager considerino gli elementi culturali nella definizione del sistema manageriale per poter orientare positivamente il personale. La forza lavoro è il capitale umano di cui dispone l'azienda; avere del personale demotivato potrebbe incidere negativamente su tutte le attività di questa, dall'approvvigionamento, alla trasformazione e produzione, alla strategia aziendale, ai sistemi di controllo di gestione, ai sistemi di misurazione della performance e alla gestione delle risorse umane. Tutte le attività dell'azienda hanno a che fare con la componente "*personale*", perciò i manager nelle attività di progettazione e implementazione dovrebbero considerare l'adeguatezza degli strumenti e delle pratiche gestionali rispetto ai valori degli individui del sistema azienda.

Le aziende che hanno dei sistemi manageriali con dei valori contraddittori e diversi rispetto ai valori culturali dell'ambiente esterno potrebbero essere escluse dalle opportunità che offre questo ambiente. L'azienda è considerata un sottosistema del più vasto sistema dell'ambiente, la logica del sistema impone dei rapporti reciproci tra i sottosistemi che hanno carattere di complementarità. Se l'azienda non

condivide i valori culturali dell'ambiente in cui opera, i suoi comportamenti non vengono legittimati in quanto diversi culturalmente. Ne possiamo quindi dedurre che un'azienda con un sottosistema manageriale che si basa su valori culturali diversi rispetto a quelli dell'ambiente in cui opera rischia di essere penalizzata dagli individui che sono coinvolti. Le persone valutano le scelte degli alti sulla base dei loro valori culturali, la loro cultura agisce come un programma mentale. Le scelte che non sono condivise rischiano quindi di non essere accettate.

## II. Definizioni dei sistemi di controllo

Il concetto del controllo di gestione<sup>7</sup> non è recente. Come vedremo successivamente sia nella letteratura italiana che in quella internazionale la funzione del controllo di gestione o il sistema di controllo erano presenti nel pensiero di vari autori e studiosi. Il controllo era studiato in particolare dagli studiosi di economia aziendale, la teoria dominante era quella neoclassica. La teoria neoclassica si basa sulle assunzioni di razionalità, alcuni autori hanno però evidenziato la non adeguatezza dell'approccio razionale (Scapens e Arnold 1989; Burns e Scapens 2000). A partire dal dopoguerra gli studi sul controllo hanno attirato l'attenzione di varie discipline, quali la sociologia e la psicologia. L'interesse delle nuove discipline verso le tematiche aziendali e il concetto di controllo di gestione deriva dall'importanza del comportamento all'interno del sistema di controllo. In effetti il sistema di controllo dipende sia da una dimensione materiale che da una dimensione immateriale (Riccaboni, 1999). La dimensione materiale è visibile, mentre quella immateriale è invisibile ed è collegata al patrimonio umano ed organizzativo presente in azienda (Catturi, 1996).

In un contesto caratterizzato da un alto grado di perturbazioni e incertezze che rendono difficile prevedere l'andamento del mercato, il sistema di controllo assume un ruolo importante (Busco, 2002). In effetti, il sistema di controllo permette alla direzione aziendale di monitorare l'andamento aziendale e di conseguenza permette di attuare delle azioni correttive in caso di non raggiungimento degli obiettivi. In altri termini il sistema di controllo è il processo che consente di legare il momento

---

<sup>7</sup> Con il termine di controllo di gestione si fa riferimento al controllo manageriale, le due terminologie sono utilizzate con lo stesso significato.

decisionale a quello operativo (Amaduzzi, 1957), diventa quindi importante avere un sistema che misura il grado di raggiungimento degli obiettivi e individuare, nel caso di non raggiungimento, le azioni correttive che permettono ai responsabili di avere una visione generale sull'azienda.

Il fenomeno della globalizzazione, la concorrenza, la crisi economica, sono tutti elementi che hanno reso centrale il concetto di controllo di gestione e hanno spostato l'attenzione di vari autori verso la definizione e lo sviluppo del concetto. La crescente necessità di soddisfare le esigenze degli azionisti, la dimensione globale dei mercati insieme alla loro complessità e mutevolezza, rendono essenziale il corretto allineamento tra le decisioni prese a livello strategico e l'attuazione delle attività operative. Frigotto et al. (2011) hanno analizzato la relazione tra la strategia e i sistemi di controllo, gli autori hanno concluso che i sistemi di controllo devono essere collegati continuamente alla strategia deliberata, la non considerazione di tale relazione determina un vincolo alle azioni e alla strategia deliberata. Tutto questo contribuisce inevitabilmente a rendere il controllo di gestione una leva più importante a disposizione dell'azienda per raggiungere gli obiettivi (Busco, 2002).

In questo capitolo, dopo aver analizzato l'evoluzione storica del concetto "controllo", vengono definiti il sistema di controllo ed i suoi componenti, in fine verranno analizzate le funzioni generali a cui assolve e le dimensioni che le caratterizzano.

## 2.1 Il concetto di controllo nel pensiero aziendale

Analizzare l'evoluzione storica del concetto "*controllo di gestione*" nel pensiero aziendale appare essenziale al fine di poter capire il significato stesso del concetto. In

questo paragrafo verrà analizzato il concetto di controllo sia nella letteratura italiana che in quella internazionale.

La scuola Harvardiana, in particolare Anthony (1965, 1988, 1990), ha avuto un ruolo importante nello sviluppo e nella definizione del concetto di controllo all'interno dell'azienda. Fino agli anni 50, inizio anni 60 gli studi aziendali, sia in Italia che a livello internazionale, erano concentrati sui sistemi di rilevazione contabile, lo strumento principale utilizzato era la partita doppia (Catturi e Riccaboni A., 1996). La priorità era data in particolar modo alla definizione di un sistema informativo – contabile in grado di misurare il risultato aziendale. In quegli anni erano diffuse le teorie di Taylor (1911) sullo *Scientific Management*. L'autore ha definito così il management: “*Management is the art of knowing what you want to do and then seeing that it is done in the best and cheapest way.*”. Secondo l'autore si deve fare una distinzione tra la pianificazione e il lavoro, sono solo i supervisori che devono pianificare mentre i lavoratori devono eseguire gli ordini. Taylor (1911) ha sviluppato la teoria della *formanship* basata sulla specializzazione del lavoro, che proponeva la standardizzazione dei compiti per aumentare la produttività ed evitare gli sprechi temporali. L'obiettivo del controllo era quello di aumentare l'efficienza nella produzione, il controllo era volto alla standardizzazione dei processi del lavoro, alla definizione e la specializzazione dei compiti. In altri termini il controllo era inteso nel senso operativo e il suo obiettivo era quello ridurre i costi ed evitare gli sprechi in termini di tempo e di lavoro. Dopo Taylor (1911), il contributo più significativo alla teoria dello “*Scientific Management*” è stato quello dell' industriale francese Fayol (1916). L'autore si è concentrato sull'amministrazione dell'azienda, definendo nel suo libro l'azienda in sei attività principali: produzione, commerciale, finanza, sicurezza, accounting, management. L'ultima attività definita include la

pianificazione, l'organizzazione, il coordinamento, la direzione e il controllo. L'autore ha distinto l'attività di controllo come specifica attività all'interno dell'attività di management, il controllo secondo l'autore è inteso come l'attività volta ad assicurare se i processi aziendali si svolgono secondo gli obiettivi predefiniti e le regole stabilite dall'azienda. A differenza di Taylor (1911), l'autore ha esteso l'attività di controllo anche all'amministrazione, Taylor (1911) invece si era concentrato sul controllo operativo. Nel pensiero di Fayol (1916) emerge dunque il collegamento tra gli obiettivi dell'alta direzione e lo svolgimento dei compiti.

Vari contributi hanno arricchito la teoria dello "*Scientific Management*" e hanno definito sia i confini che i contenuti della funzione di controllo direzionale all'interno dell'azienda. Si ricorda in particolar modo il lavoro di Koontz e O'Donnell (1972), in cui gli autori hanno descritto i principi e le linee guida che devono essere utilizzati per migliorare le funzioni manageriali e per incrementare l'efficienza aziendale. I principi legati alla funzione del controllo sono stati divisi in due categorie: principi legati all'obiettivo aziendale, ed altri legati alla struttura di controllo.

Fino ad allora non era ancora chiaro il concetto del controllo di gestione e il suo legame con la strategia. Con Taylor (1911) il controllo era inteso nel senso operativo, Fayol (1916) ha cercato di definire la funzione di controllo all'interno della funzione di management, con Koontz e O'Donnell (1968) sono stati definiti i principi e le caratteristiche della funzione di controllo.

Nel pensiero di Besta (1909) il controllo era considerato come principale motivo di coesione dell'attività di governo dell'azienda, in stretto collegamento con il momento

decisionale<sup>8</sup>. Besta (1909) ha indicato due anime che lo caratterizzano (Ciambotti, 2001), la prima riguarda il riscontro tra la via percorsa ed i risultati effettivi e la via tracciata, cioè gli obiettivi, mentre la seconda è quella della sorveglianza del lavoro economico degli operatori che compongono l'azienda. Il concetto di controllo era presente nel pensiero del Besta ma non erano ben definiti né il significato né i confini con le altre attività aziendali. Con Zappa (1950) il concetto di controllo era invece inteso all'interno dell'amministrazione unitaria che consiste nei processi di organizzazione, gestione e rilevazione. Gli studi di questo hanno inteso il controllo quale elemento da riferirsi prettamente all'attività di gestione.

Il concetto di controllo ha avuto una svolta con gli studi di Anthony (1965, 1988, 1990), il quale ha definito il controllo manageriale come un processo mediante il quale i manager fanno in modo che altri comportamenti dell'organizzazione mettano in pratica le strategie dell'organizzazione stessa. Anthony (1965, 1988, 1990), utilizzando un approccio sistemico, ha definito l'attività di controllo in tre livelli.

- ✓ Pianificazione strategica: il processo di decisione delle mete dell'organizzazione e delle strategie per raggiungerle.
- ✓ Controllo manageriale: il processo attraverso il quale i manager inducono gli altri membri dell'organizzazione ad attuare le strategie dell'organizzazione.
- ✓ Controllo dei compiti: il processo che assicura che i compiti specifici vengano svolti in maniera efficace ed efficiente.

Nello studio di Anthony (1965, 1988, 1990) la pianificazione strategica e il controllo dei compiti sono stati inclusi nell'analisi al fine di definire i confini del controllo

---

<sup>8</sup> L'analisi del pensiero di Besta riguardo il concetto di controllo corrisponde all'analisi data da Ciambotti, M. (2001).

manageriale. Secondo l'autore il sistema di controllo (o controllo manageriale) è collegato a tutti gli altri elementi del sistema manageriale, ad esempio alla strategia, al controllo operativo e al sistema incentivante. Il controllo manageriale prende in esame i centri di responsabilità, si tratta cioè di un processo comportamentale che cerca di indirizzare i comportamenti delle persone al raggiungimento degli obiettivi predefiniti. Le fasi del controllo sono le seguenti:

- Programmazione, ovvero il processo con il quale l'azienda definisce i programmi principali che intende avviare e le risorse necessarie da destinare per raggiungere gli obiettivi. I programmi servono ad attuare la strategia generale dell'azienda. Il programma potrebbe essere anche di lungo termine (piano pluriennale). Sulla base degli indirizzi strategici dell'azienda vengono individuate le alternative azioni da attuare nell'arco temporale del programma, il risultato di questa fase si conclude per la preparazione del budget.
- Preparazione del budget: di solito il budget viene preparato per un esercizio ed è la traduzione monetaria, annuale del programma definito in precedenza. Viene elaborato con la partecipazione dei manager. Il budget diventa un impegno, in termini di obiettivi, da raggiungere. La costruzione di esso coinvolge tutte le aree dell'azienda, dall'area commerciale all'area di produzione. La definizione degli obiettivi contenuti nel documento viene condivisa con i vari responsabili, ed una volta approvato il budget, questi obiettivi diventano un impegno da raggiungere.
- Esecuzione: i manager agiscono in base alle informazioni di cui dispongono, cercano di raggiungere gli obiettivi definiti e di rispettare il budget. Il rispetto per quest'ultimo tuttavia non dà sempre dei risultati positivi, in quanto,

essendo un programma orientato al futuro, si basa su ipotesi circa la destinazione delle risorse. La definizione degli obiettivi avvengono in base alle ipotesi assunte, se queste non si verificano in fase operativa i manager cercano di negoziare gli obiettivi e le risorse, di conseguenza il budget iniziale viene aggiornato. Successivamente, vengono prese decisioni e si intraprendono azioni correttive al fine di definire nuovi obiettivi.

- **Valutazione:** una fase necessaria al sistema di controllo è quella della misurazione e valutazione dei risultati. Vengono confrontati i risultati raggiunti con gli obiettivi definiti in fase di programmazione o quelli negoziati in fase di esecuzione, e l'obiettivo di questa fase è quello di valutare le prestazioni dei manager dei centri di responsabilità. La valutazione dei risultati è collegata ad un sistema premiante, sulla base del grado di raggiungimento degli obiettivi prefissati, i manager possono ricevere premi e incentivi. È necessario quindi aver definito sia gli obiettivi che gli indicatori che permettono di misurarli per poter avere un sistema incentivante. Dall'esito della valutazione dei risultati dipende l'azione successiva dell'azienda; se questi non sono in linea con il budget, l'azienda individua le cause degli scostamenti, poi si cerca di ridefinire o gli obiettivi o le attività.

Un processo richiede varie norme e regole che permettano di misurare, valutare i risultati ed indirizzare i comportamenti di tutta l'organizzazione (Ouchi, 1976). La misurazione richiede prima la definizione degli obiettivi che sono collegati alla strategia aziendale. Un processo, quindi, deve essere collegato alla strategia aziendale (Anthony, 1988). Gli studi di Anthony (1965,1988, 1990) hanno sottolineato la caratteristica cibernetica del sistema di controllo che si estrinseca nel collegamento tra la strategia aziendale e l'attuazione di azione correttive . Questo

perché, attuare delle azione correttive che rendono i risultati in linea con la strategia permette di sviluppare un processo cibernetico.

Le teorie sul controllo di gestione nelle organizzazioni si sono gradualmente evolute come nuove variabili interne ed esterne che sono in grado di influire sulle prestazioni di un'organizzazione, il controllo di gestione è passato da un prospettiva formale e meccanica, ad una prospettiva psicosociale e culturale<sup>9</sup>. Arcari (2010) ha analizzato lo sviluppo del concetto di controllo di gestione, evidenziando come l'approccio di studio sia passato da una visione sistemica puramente formale, ad una visione comportamentale e culturale che considera altri fattori. Come mostra la tabella 2 , dopo l'approccio sistemico sono stati sviluppati altri approcci tra cui l'approccio comportamentale e l'approccio culturale. Di seguito ne viene data trattazione.

*Tabella 2.. Approcci di studio del concetto di controllo di gestione*

<b>Approccio sistemico</b>	<b>Approccio contingente</b>	<b>Approccio comportamentale</b>	<b>Approccio culturale</b>
Anni 60	Anni 70	Anni 70/80	Anni 80/90

Adattato da Arcari. A. M., 2010. Programmazione e controllo. McGraw Hill, P. 8.

✓ **Approccio contingente**

Dopo gli anni 60 si è sviluppato l'approccio contingente, secondo il quale il sistema di controllo è vincolato da certe caratteristiche (Newman, 1975), che devono essere considerate per progettare un sistema di controllo efficiente. L'approccio contingente e gli autori che appartengono a questa corrente di pensiero considerano il sistema di controllo in relazione ad un particolare ambiente, o ad una particolare organizzazione in un dato periodo temporale. Questo significa che teorie o strumenti efficienti in un

<sup>9</sup> Carenys Y., (2010). Management Control Systems: A Historical Perspective. International Bulletin of Business Administration. Issue 7.

conteso potrebbero non esserlo in un altro contesto, in altri termini le teorie legati al concetto non sono universali e hanno un carattere dinamico. Brunetti (1979) ha definito il controllo di gestione come un sistema caratterizzato da componenti definite, influenzato da determinate condizionanti e che produce risultati (Brunetti, 2004). Amigoni (1979) adottando un approccio contingente ha sottolineato come la complessità aziendale e ambientale influiscono il sistema di controllo

✓ Approccio comportamentale

L'approccio comportamentale ha rifiutato l'eccessiva razionalità della la visione sistemica del sistema di controllo, e ha sottolineato l'importanza di altri aspetti come il comportamento. Secondo questo approccio i sistemi manageriali devono essere visti come sistemi sociali, per cui il comportamento degli individui è una caratteristica rilevante da considerare (Airoldi, 1979; Ouchi, 1977; Flamholz, 1983; Ulrich, 1983; Barnard, 1948,1956). McGregor (1960) nel suo libro "*The Human Side of Enterprise*" ha esaminato il comportamento degli individui sul posto di lavoro e ha elaborato due teorie, X e Y. La teoria X sottolinea che alcune persone hanno una antipatia intrinseca del lavoro e, se possono, lo evitano. La teoria Y invece ha ipotizzato che le persone tendono ad assumere la responsabilità. Maslow (1954), un altro autore del pensiero comportamentale, ha evidenziato la presenza di una gerarchia di motivazione che è alla base delle scelte delle persone.

L'enfasi è stata posta sul comportamento come chiave dell'attività aziendale e, di conseguenza, come chiave per capire e progettare un sistema di controllo. Secondo questo approccio, l'obiettivo del sistema è quello di indirizzare e monitorare i comportamenti verso il fine aziendale. Le variabili psicologiche e culturali sono diventate elementi importanti da considerare per indirizzare i comportamenti delle

persone. In effetti vari autori hanno sviluppato delle teorie sul controllo di gestione basate sul comportamento e sui valori, con l'obiettivo di definire modelli in grado di spiegare come influenzare i comportamenti umani e indurre le persone ad assumere decisioni in linea con gli obiettivi aziendali. Ouchi (1977, 1981) ha sviluppato un modello basato sul controllo del clan secondo cui il controllo si esercita per effetto dell'appartenenza ad un gruppo. Appartenere ad un gruppo significa condividere le stesse idee e valori, i comportamenti sono guidati dalle idee condivise, ed ogni comportamento fuori gli schemi non viene accettato dal gruppo. Il controllo del clan ha cioè come obiettivo quello di legittimare i comportamenti. La teoria è stata applicata al concetto di azienda: all'interno di essa le persone costituiscono un gruppo che condivide le stesse idee e valori, ed i comportamenti che non sono in linea con i valori vengono rifiutati dal gruppo stesso.

#### ✓ Approccio culturale

Negli anni 80 vari studiosi (Hofstede, 1980; D'Iribarne 1989, 1998; Chow et al. 1996; Harrison 1992; Catturi 1992; Catturi e Riccaboni 1996) hanno concentrato la loro attenzione sugli elementi culturali come elementi centrali nell'attività dell'azienda. Gli autori hanno mostrato l'esistenza di una relazione tra i sistemi di controllo e la cultura, questa relazione ha messo in dubbio l'universalità dei sistemi di controllo in tutti i contesti.

All'interno di questo approccio gli autori hanno cercato di dimostrare la relazione esistente tra le variabili culturali e le dimensioni o le caratteristiche dei sistemi di controllo. Lo studio di Hofstede (1980), che ha definito le variabili culturali, nonostante le critiche, è stato ed è ancora un punto di riferimento per gli studi culturali e il management in generale. L'approccio culturale può essere considerato

come uno sviluppo dell'approccio contingente. Questo ultimo ha considerato la non adeguatezza dei sistemi di controllo rispetto a varie caratteristiche dell'ambiente, mentre l'approccio culturale considera solo la cultura come elemento determinante della diversità tra i sistemi di controllo in vari contesti, e di conseguenza come elemento centrale per adeguare i sistemi di controllo alle caratteristiche dell'ambiente.

## 2.2 Il sistema di controllo: definizione e importanza

Nel precedente paragrafo è stata delineata l'evoluzione storica del concetto di controllo di gestione nella letteratura internazionale e quella italiana. In questo paragrafo si cercherà di definire cosa si intende con il concetto di controllo di gestione.

Il controllo di gestione è una disciplina ricca, complessa ed è in continua evoluzione. Il sistema di controllo consiste in un insieme di apparati tecnici e organizzativi finalizzati a favorire la fissazione degli obiettivi da raggiungere e l'assunzione di decisioni inerenti l'impiego delle risorse in modo coerente con gli obiettivi fissati (Collini, 2001). Il sistema di controllo fornisce informazioni utili ai manager nello svolgimento del loro lavoro e assiste le organizzazioni a sviluppare ed a mantenere vitali i modelli di comportamento all'interno dell'azienda (Otley, 1990). L'obiettivo principale dell'attività di controllo consiste nel fatto di indirizzare e guidare le azioni delle persone verso il fine aziendale (Bergamin, 1992; Brunetti, 2004).

Il controllo di gestione è definito come l'attività di guida svolta dai manager, applicando il meccanismo di retroazione per assicurare l'acquisizione e l'impiego delle risorse in modo più efficace ed efficiente al fine di conseguire gli obiettivi

economici prestabiliti (Brunetti, 2004). Esso può essere definito come un sistema<sup>10</sup> che guida l'azienda verso il raggiungimento degli obiettivi fissati in circostanze interne ed esterne (Bergamin, 1992). Il suo obiettivo principale è quello di guidare i vertici dell'azienda a raggiungere gli obiettivi predefiniti nel modo più efficiente possibile. Controllare è sinonimo di guidare, decidere e dirigere in modo programmato (Brusa, Dezzani, 1983), non si fa riferimento ad un'attività di solo verifica, ma è una guida alla gestione aziendale (Farneti, 1997). Il controllo di gestione contribuisce quindi alla creazione del valore economico dell'azienda stessa (Brusa, Zamproga, 1991).

Il controllo di gestione è inteso come un sistema che cerca di indirizzare e guidare la direzione dell'azienda. Esso contribuisce ad allineare gli obiettivi alla strategia aziendale. L'obiettivo primario è quello di supportare i vertici dell'azienda monitorando l'andamento dell'azienda e di conseguenza individuare ed attuare delle azioni che rendono l'obiettivo in linea con la strategia (Anthony 1988). Secondo Brunetti (1979), i fattori che influenzano e condizionano il sistema di controllo possono essere sia interni che esterni. Le componenti di questo sistema sono: la struttura organizzativa, la struttura tecnico contabile e il processo.

Il sistema di controllo è quindi un sistema decisionale in quanto raccoglie e raggruppa informazioni che aiutano e contribuiscono a coordinare il processo di definizione e pianificazione delle decisioni in tutta l'organizzazione (Horngren, et al., 1994). Il sistema di controllo riduce la soggettività in quanto esso cerca di limitare il campo di azione degli operatori che appartengono all'azienda (Birnberg,

---

<sup>10</sup> Il concetto dell'azienda come sistema è stato trattato nel primo capitolo. Sulla stessa linea il controllo di gestione o il controllo manageriale può essere definito come un sistema. Tra gli autori che hanno definito il controllo di gestione o il controllo manageriale come sistema si può citare Brunetti (2004), Anthony (1990).

Snodgrass, 1988) cercando di guidare l'azienda agli obiettivi prestabiliti. Il riscontro tra obiettivi e strumenti di controllo avviene in tre importanti funzioni del sistema di controllo: il monitoraggio, la valutazione e la performance (Birnberg e Snodgrass, 1988). La definizione di obiettivi in linea con la strategia, la programmazione delle attività, la misurazione dei risultati e l'attuazione di azioni correttive sono tutti processi che limitano il campo di azione, e cercano di rendere le azioni degli operatori in linea con gli obiettivi e la strategia aziendale. Si presume quindi che il sistema di controllo sia razionale in quanto agendo sui comportamenti possa far sì che si possano raggiungere gli obiettivi prefissati e migliorare la performance aziendale. La razionalità è un concetto fondamentale purché i comportamenti siano guidati verso il raggiungimento degli obiettivi (Abernethy e Stoelwinder, 1991). Il comportamento degli operatori deve perciò essere in linea con la strategia. Dunque, il sistema di controllo, in quanto agisce sui comportamenti, permette di allinearli alla strategia.

In questa ricerca si adotta una visione sistemica del controllo di gestione. Il controllo di gestione è visto come un processo mediante il quale i manager fanno in modo che gli altri comportamenti dell'organizzazione mettano in pratica le strategie dell'organizzazione stessa (Anthony 1988). Esso, come affermato in precedenza, si compone da tre componenti (Brunetti, 1979):

- ✓ La struttura organizzativa
- ✓ Il sistema tecnico contabile
- ✓ Il processo.

La struttura organizzativa ha l'obiettivo di definire la combinazione ottimale tra disponibilità e utilizzo delle risorse disponibili, la struttura organizzativa si basa sui

meccanismi di coordinamento e gli attori. I meccanismi di coordinamento sono vari, cambiano da un'azienda ad un'altra, e dipendono strettamente da fattori quali la dimensione dell'azienda, il settore, la complessità della produzione. Gli attori sono le persone che compongono l'azienda, alcune hanno la responsabilità, mentre altre seguono gli ordini e hanno perciò ruoli esecutivi. La struttura organizzativa riguarda la distribuzione dei ruoli e delle responsabilità economico - finanziarie all'interno dell'organizzazione (Collini, 2001), ed è la base del processo del controllo di gestione. Un elemento centrale alla struttura organizzativa è il concetto di autorità o potere formale, dove questo ultimo può essere definito tramite un sistema di delega che permette di delineare una gerarchia all'interno dell'azienda.

La struttura tecnico contabile è l'insieme degli strumenti di rilevazione dei dati che permettono di controllare l'andamento delle attività. Gli strumenti utilizzati dalle aziende sono vari e hanno finalità diverse, ad esempio si può parlare della contabilità industriale o della contabilità analitica o direzionale. All'interno della contabilità analitica si sono sviluppati varie metodologie, ad esempio l'Activity Based Costing che ha l'obiettivo ad esempio di calcolare il costo dei prodotti basandosi sulle attività. Un'altra metodologia è l'analisi scostamenti che ha l'obiettivo individuare le cause degli scostamenti rispetto allo standard predeterminato e agli obiettivi. La struttura tecnico contabile si appoggia su un supporto informativo che permette di raccogliere ed elaborare i dati, supporto che è fondamentale per il sistema di controllo di gestione.

Le prime due componenti costituiscono la parte statica del sistema di controllo mentre il processo rappresenta la parte dinamica di esso. Il processo è la logica che permette di attuare la strategie e controllare i risultati, è l'insieme delle attività svolte

dagli operatori che hanno come fine l'attuazione degli obiettivi, la raccolta, l'analisi e la valutazione delle informazioni. Le macrofasi del processo di controllo sono: pianificazione, organizzazione (programmazione), misurazione e valutazione dei risultati.

La pianificazione e la programmazione rappresentano il processo decisionale che permette all'azienda di individuare quali sono i programmi da attuare, che devono essere in linea con la strategia aziendale. Questa fase può essere definita come la traduzione della strategia aziendale in termini di programmi e piani. I programmi di solito corrispondono ai piani che l'azienda intende attuare nei prossimi tre o quattro anni.

*Figura B. Processo del sistema di controllo*



L'organizzazione e rappresenta una fase del processo con il quale vengono definite le linee operative da adottare. L'orizzonte temporale di questa fase di solito corrisponde all'esercizio contabile. Dopo aver definito i piani e i programmi da attuare nella prima fase del processo, in questa fase successiva i piani vengono tradotti in termini monetari. In particolare vengono assegnate delle risorse ad ogni centro di responsabilità, vengono discussi insieme ai responsabili gli obiettivi e le risorse che servono per raggiungerli. Come si nota la struttura organizzativa ha un ruolo centrale in questa parte del processo, e consiste nella distribuzione dei ruoli all'interno dell'azienda, nelle regole operative da seguire, in altri termini, è la mappa dei compiti e delle regole. Questo processo si conclude con l'elaborazione il budget, questo ultimo è la traduzione monetaria dei programmi e degli obiettivi da raggiungere nell'anno successivo.

L'ultima fase del processo del sistema di controllo è la misurazione e valutazione dei risultati, vengono confrontati i risultati rispetto agli obiettivi aziendali. Lo strumento utilizzato all'interno di questa fase è il report, strumento che riassume i dati effettivi e li confronta con i dati programmati o di budget. Vengono individuate le cause degli scostamenti rispetto al budget, e vengono attuate delle azioni correttive in caso di non raggiungimento degli obiettivi. La valutazione dei risultati ha l'obiettivo quindi di individuare se i risultati sono in linea con il budget, e in caso contrario attuare un processo di miglioramento degli stessi.

### 2.3 La diversità nei sistemi di controllo di gestione

Il sistema di controllo in contesti differenti tra loro, può assumere connotazione differente, in quanto influenzato dall'ambiente<sup>11</sup>. La diversità può essere dovuta a variabili di contesto come la tecnologia, la dimensione o a variabili organizzative (Child, 1981). La presenza di caratteristiche diverse fa emergere sistemi di controllo che differiscono l'uno dall'altro.

Kreder e Zeller (1988) hanno identificato varie dimensioni che caratterizzano il sistema di controllo. Le dimensioni analizzate dagli autori sono:

- ✓ Il contenuto del controllo: l'azione del controllo può far riferimento all'utilizzo di mezzi espliciti come le regole e le linee guida, con questo modo si agisce sui comportamenti delle persone. Inoltre, si può far riferimento anche a mezzi impliciti che agiscono sull'input come processi di selezione e di addestramento.
- ✓ L'orientamento dominante che può essere indirizzato al controllo delle funzioni o delle persone
- ✓ La modalità di intervento: diretto o indiretto
- ✓ Grado di coinvolgimento del personale nel processo di controllo
- ✓ La centralizzazione e la decentralizzazione
- ✓ L'orizzonte temporale

Dalla diversità assunta dalle dimensioni precedenti a causa delle variabili che su di esse influiscono, secondo Kreder e Zeller (1988), può emergere una diversità nella modalità di controllo.

---

<sup>11</sup> Le relazioni tra l'ambiente e il sistema di controllo è stata trattata nel primo capitolo.

Alcune differenze nel sistema di controllo non sono spiegabili e non dipendono dai fattori organizzativi o di contesto (Child, 1981). La diversità nei sistemi di controllo può nascere da una diversità dei valori culturali tra i contesti (Hofstede, 1980; Chow et al., 1999; Busco, 2002). Questo perchè l'interpretazione delle funzioni e delle dinamiche evolutive dei sistemi di controllo non può prescindere da un'attenta disamina dello scenario culturale nel quale queste finiscono con l'esplicarsi (Busco, 2002).

Autori come Otley e Wilkinson (1988), Birnberg et al., (1990), Young e Lewis (1995), Fisher (1995) hanno evidenziato le differenze nel sistema di controllo rispetto a varie caratteristiche culturali. Alcuni di loro hanno cercato di coprire tutto il processo del sistema di controllo, dalla pianificazione alla valutazione, altri si sono concentrati solo su alcune fasi del processo.

*Tabella3. Caratteristiche della diversità dei sistemi di controllo rispetto alla cultura*

	<b>Caratteristiche del sistema di controllo</b>
Pianificazione	Definizione degli obiettivi
	Partecipazione al budgeting
	Orizzonte temporale
Organizzazione	Centralizzazione / decentralizzazione
	Formalizzazione
Misurazione e Valutazione	Responsabilizzazione sui risultati
	Utilizzo strumenti che riducono la soggettività
	Performance e sistema retributivo

Elaborata sulla base dello studio di Chow et al. (1999)

Tra questi, Chow et al. (1999) basandosi sugli studi di Otley e Wilkinson (1988), Birnberg et al., (1990), Young e Lewis (1995), Fisher (1995), hanno analizzato la diversità nei sistemi di controllo in tutto il processo del sistema di controllo. La tabella 3 riassume le dimensioni analizzate dagli autori e che possono dare luogo a seconda del contesto culturale in cui si trova, a diversità nei sistemi di controllo: la definizione degli obiettivi, partecipazione, orizzonte temporale, centralizzazione e decentralizzazione, formalizzazione delle procedure, l'utilizzo di strumenti che riducono la soggettività e la performance e il sistema retributivo .

La combinazione tra le dimensioni citate che caratterizzano il sistema di controllo può dare vita a modalità di controllo che possono differire l'una dall'altra, si può distinguere ad esempio il controllo autoritario, consultivo, partecipativo e contrattuale (Likert,1973).

### 2.3.1 Pianificazione

La pianificazione consiste nella definizione degli obiettivi, la definizione degli obiettivi è la base della pianificazione. In linea generale questi vengono definiti lungo la struttura e si manifestano ai diversi livelli gerarchici, tenendo conto delle esigenze e delle risorse disponibili. L'accordo tra le posizioni gerarchiche non si raggiunge sempre, sorgono dei conflitti che trovano espressione in una varietà di modi e di situazioni, dettati da una serie molto estesa di fattori, come le differenze di personalità, il potere derivante dalla posizione e dal livello gerarchico (Brunetti, 2004). Il comportamento adottato all'interno dell'azienda per superare i conflitti dipende dallo stile di management adottato presso l'azienda. Likert (1973) ha indicato vari tipi di stile: autoritario, consultivo, partecipativo e contrattuale.

Gli obiettivi possono essere discussi o imposti dall'alta direzione (Brunetti, 2004). Secondo Hofstede (1980) nelle culture che hanno un rispetto per i ruoli, si diffonde una cultura del rispetto dell'autorità. Le persone che hanno l'autorità tendono all'interno dell'azienda a centralizzare il potere e quindi a imporre gli obiettivi. Quando gli obiettivi sono imposti dall'alta direzione si parla di un sistema autoritario, dove gli obiettivi sono definiti dall'alto verso il basso. Quando c'è una partecipazione e una consultazione per la definizione degli obiettivi si parla di un sistema di controllo partecipativo o consultativo.

In un sistema partecipativo le persone sono coinvolte in tutte le fasi del processo di definizione degli obiettivi. La partecipazione al processo di budgeting può essere uno strumento che permette di condividere gli obiettivi con tutti i livelli gerarchici e di conseguenza permette di motivare le persone (Stedry, 1960). Secondo Hofstede (2001) la partecipazione oltre a migliorare la comunicazione soddisfa il bisogno di autonomia e di affiliazione indicati nella scala dei valori di Maslow (Maslow, 1992).

L'arco temporale di definizione degli obiettivi cambia da un'azienda ad un'altra, ci sono aziende che sono orientate a lungo termine mentre altre hanno una visione di breve termine. L'orientamento temporale dipende dalla concezione del tempo (Hofstede, 1990; Trompenaars, 1998), che può essere di breve o di lungo termine.

### 2.3.2 Organizzazione

Un elemento fondamentale della struttura organizzativa del sistema di controllo è la distribuzione del potere formale. Questa è collegata al grado di accentramento o decentramento dell'autorità decisionale (Ciambotti, 2001). Brunetti (2004) ha indicato l'accentramento e il decentramento come due configurazioni strutturali, che

costituiscono i punti estremi di un continuum lungo il quale si collocano tutti i casi possibili. La definizione del grado di accentramento costituisce una modalità essenziale per governare l'organizzazione, cioè per delimitare la discrezionalità dei componenti dell'organizzazione stessa (Brunetti, 2004).

In alcune realtà il potere decisionale è concentrato nelle mani dell'alta direzione, in questo caso manca quindi un sistema di delega e di gerarchia e tutte le decisioni devono passare tramite l'alta direzione. In caso contrario, cioè nel caso in cui il potere è decentralizzato, l'alta direzione delega una parte delle decisioni ai livelli più bassi. La centralizzazione e la decentralizzazione potrebbero derivare dalla visione del potere e dalla diffusione di una cultura partecipativa o meno (Hofstede, 1980; Daley et al., 1985; Kelley et al., 1987).

Le differenze culturali possono influire anche sulla formalizzazione delle procedure che ha come obiettivo il monitoraggio delle persone per allineare il comportamento agli obiettivi aziendali (Simon, 1990). Questa caratteristica è legata alla concezione del rischio (Hofstede, 1980). L'incertezza deriva dalla necessità di un continuo rapido adattamento alle condizioni del mercato (Streeck, 1987). La percezione del rischio è diversa da un'azienda ad un'altra. Le minacce dipendono dalle perturbazioni dell'ambiente esterno (Streeck, 1987) e della cultura (Hofstede, 1980). Di conseguenza, la modalità di formalizzazione delle procedure potrebbe essere diversa da un'azienda ad un'altra.

### 2.3.3 Misurazione e valutazione

Anche la valutazione e la misurazione dei risultati possono cambiare da un'azienda ad un'altra. In alcune aziende è diffusa la cultura di responsabilizzazione sui risultati.

Una volta definiti gli obiettivi e approvato il programma o il budget, i manager diventano responsabili nei confronti dell'alta direzione sui risultati che verranno raggiunti (Demski e Feltham, 1978). La responsabilizzazione sui risultati è un concetto legato all'autonomia di agire, quindi, una volta definiti gli obiettivi si deve concedere un certo grado di discrezionalità decisionale affinché il manager si responsabilizzi. Sulla base dei risultati ottenuti viene definito il sistema retributivo e premiante, per cui i manager che raggiungono gli obiettivi avranno diritto ai premi e incentivi.

Il concetto di responsabilizzazione non è lo stesso in tutte le aziende, ad esempio, in alcune aziende anche se i risultati non vengono raggiunti i manager non vengono responsabilizzati sui risultati. In questo caso la performance aziendale non è legata a nessun tipo di incentivi. La preferenza per un sistema basato sui risultati può dipendere dalle variabili culturali (Hofstede, 1980; Chow et al. 1999). In particolare Hofstede (1980) ha individuato l'individualismo come variabile che incide sulla modalità di progettazione del sistema di controllo. Nelle società individualiste le promozioni e i premi sono basati sulle competenze, e non sulle relazioni interpersonali (Hofstede, 2010). Mentre nelle società collettiviste si tende a pensare in termini di gruppo, le decisioni sono prese considerando tutto il gruppo a cui si appartiene. Il sistema di controllo rispecchia i valori condivisi delle persone che formano l'azienda, in quanto, persone che appartengono a culture diverse hanno idee, valori e abitudini differenti. Questo significa che un sistema efficiente in una cultura potrebbe non esserlo in un'altra.

Un'altra caratteristica che può dar luogo a delle diversità culturali è l'utilizzo degli strumenti che riducono la soggettività dei manager. Questi sono definiti come

strumenti che fanno sì che la valutazione della performance non dipenda da altri fattori (Merchant, 1989). Uno dei pochi principi accettati in materia di controllo di gestione è l'idea che la prestazione di un manager è meglio valutata, concentrandosi sugli aspetti della performance controllabili. Naturalmente, delineando ciò che è controllabile è problematico, e questo di per sé può indurre comportamenti disfunzionali (Demski, 1976). L'utilizzo degli strumenti che riducono la soggettività permette di superare le incertezze sulla valutazione perché l'incertezza può indurre a situazioni in cui la ricompensa e la valutazione in base al rendimento controllabili saranno disfunzionale (Demski, 1976). Il controllo dell'incertezza si differenzia da cultura ad un'altra (Hofstede, 2010), questo significa che l'utilizzo di questi strumenti cambia da cultura ad un'altra.

La diversità nei sistemi di controllo, come è stato accennato in precedenza, può dipendere sia da variabili organizzative che da variabili di contesto e culturali. La rilevanza della cultura emerge in particolar modo quando un'azienda si confronta con altre di culture diverse. Capire come la cultura influisce il sistema di controllo richiede prima la definizione della cultura stessa, che cosa è la cultura?. La definizione della cultura e la sua relazione con il sistema azienda, in particolare con il sistema di controllo, verrà trattato nel prossimo capitolo.

### **III. Sistemi di controllo e cultura nazionale**

Nei capitoli precedenti si è discusso sulla relazione tra l'ambiente generale ed il sistema azienda. Il rapporto tra l'azienda ed il suo ambiente può essere considerato come un rapporto di scambio e di legittimazione. Ciò significa che le attività e le scelte dell'azienda sono legittimate dall'ambiente di cui è parte. L'ambiente esterno è formato da varie componenti tra cui la cultura. Questa ultima è definita come l'insieme di assunti di base, inventati, scoperti, o sviluppati da un gruppo determinato di persone, quando esso impara ad affrontare i propri problemi di adattamento col mondo esterno e di integrazione al suo interno (Schein, 1990). Il legame tra la soggettività, le convinzioni umane e le loro rappresentazioni materiali delinea il modo di adattamento ai contesti esterni (Schein, 1990). In questo contesto i valori culturali hanno il ruolo di legittimare le scelte delle persone, che rappresentano una manifestazione visibile e spesso non decifrabile degli assunti e delle idee. Il comportamento delle persone, quindi, è influenzato dalle assunzioni di base e dai valori. Le azioni raffigurano una rappresentazione di un'immagine mentale guidata dai valori e dagli assunti base.

L'azienda, come è stata sottolineato nel primo capitolo, è un sistema sociale, composto da un insieme di sottosistemi tra cui il sistema delle persone (Bertini, 1990). Il comportamento degli individui dà luogo al comportamento organizzativo. Se il comportamento delle persone è guidato dai valori e dalle assunzioni, si può presumere che il comportamento aziendale sia influenzato dai valori a cui le persone credono. Gulev (2009) ha cercato di indagare sulla relazione tra i valori culturali e la cultura organizzativa in alcuni Paesi europei. Gli elementi esaminati dall'autore sono i seguenti: la comunicazione, l'autorità e il controllo. Nella sua ricerca Gulev (2009)

ha mostrato un netto collegamento tra i valori culturali e la cultura organizzativa. Il comportamento organizzativo e la cultura organizzativa dipendono quindi dai comportamenti delle persone, sono cioè influenzati dai loro valori culturali. Anche altri autori quali Hofstede (1980) e Schein (1990) hanno affermato ciò nei loro studi. In particolare la cultura è un elemento significativo per l'attività dell'azienda, essa deve essere considerata per la definizione e la comprensione di vari aspetti all'interno dell'azienda stessa (Hofstede, 1980; Schein, 1990). I soggetti che compongono l'organizzazione sono guidati dal modo con cui loro interpretano la realtà e cercano di adattarsi al contesto, la loro cultura rappresenta una costruzione spirituale che legittima il comportamento. Il sistema di controllo, essendo un sottosistema del sistema azienda, è influenzato come gli altri sottosistemi dalla cultura e dai valori culturali (Chow et al. 1996, 1999; Birnberg e Snodgrass, 1988). Il sistema di controllo assiste le organizzazioni a sviluppare ed a mantenere vitali i modelli di comportamento all'interno dell'azienda (Otley, 1999). In tal senso i sistemi di controllo quindi guidano i comportamenti, questi sono influenzati dagli assunti base delle persone.

Come è stato evidenziato nel secondo capitolo, ci possono essere varie modalità nell'esercitare la funzione controllo di gestione. La diversità nei sistemi di controllo può essere dovuta ai valori culturali (Hofstede, 1980; Chow et al. 1999) o ad altri valori di contesto (Newman, 1975). Alcuni autori hanno sottolineato come la diversità può dipendere dalla diversità culturale<sup>12</sup>. Altri invece hanno sottolineato che i sistemi di controllo o in generale le differenze nello svolgimento delle attività aziendali possono dipendere da variabili di contesto come il livello di

---

<sup>12</sup> La relazione tra i sistemi di controllo e la cultura è stata trattata da vari autori, l'analisi della letteratura verrà fatta nei paragrafi successivi. Si citano ad esempio, (Chow, et al. 1996, 1999; Birnberg e Snodgrass, 1988).

industrializzazione, il settore dell'attività, la dimensione (Dore, 1959; Harbison e Myers, 1959). Inoltre, i diversi sistemi di controllo tendono a convergere nel caso di presenza di simili fattori di contesto che li caratterizzano (Bhimani, 1999). In questo capitolo si cercherà di approfondire gli approcci di studio relativi alla diversità nei sistemi di controllo. Verrà poi analizzata la letteratura relativa alla relazione tra la cultura e il sistema di controllo, in quanto come la cultura può influenzare sulla gestione aziendale rappresenta l'obiettivo della ricerca. Verranno, in primo luogo, evidenziate le definizioni e i modelli culturali presenti nella letteratura, e successivamente verranno analizzati gli studi che hanno sottolineato la rilevanza e la relazione tra la cultura ed i sistemi di controllo.

### 3.1 Dall'approccio convergente all'approccio culturale

Le prime ricerche comparative sullo studio della diversità nel management hanno sottolineato che le diversità esistenti tra i sistemi di gestione convergono con il tempo (Bhimani, 1999), gli autori di questo approccio hanno sostenuto che le diversità non sono dovute ai valori culturali o alla cultura in generale, bensì ad altri fattori ad esempio lo sviluppo tecnologico, il capitalismo e il livello di industrializzazione (Dore, 1959; Harbison e Myers, 1959). I processi interni sviluppati dalle aziende sono definiti dalle regole, queste regole non sono necessariamente formulate dai membri dell'organizzazione e non dipendono dalle loro conoscenze e dalle loro capacità analitiche. Ogni regola rappresenta un principio distinto e storicamente evoluto e incorporato nel funzionamento effettivo dell'organizzazione. I processi interni e le diversità nella gestione delle aziende potrebbero essere spiegati avvalendosi di tre dimensioni (Clergs, 1981):

- Il tempo: differenti processi potrebbero essere sviluppati in tempi diversi e in relazione a complessità funzionali diverse.
- Lo spazio: aziende che si trovano in diverse aree geografiche con storie diverse e rappresentanti classi sociali differenti avrebbero attitudini dissimili fra di loro,
- L'economia: l'economia dominante cioè il capitalismo o altre forme di economia, il settore o l'industria dominanti potrebbero influenzare lo sviluppo dei processi all'interno dell'azienda o l'organizzazione.

In questo approccio non si fa riferimento a variabili culturali e a valori delle persone che compongono l'azienda quali influenzanti la stessa. Si presume inoltre, che nella ricerca dell'efficienza non ci siano soluzioni che dipendono da variabili culturali (Harisbon e Myers 1959, Inkeles 1960). La diversità dei sistemi di controllo si spiegherebbero secondo questo approccio utilizzando altre dimensioni. Si sostiene che, nonostante le persone possano avere dei punti di vista distinti l'uno dall'altro poiché appartengono a contesti culturali differenti, in tutte le società l'ordine e la struttura di risposta alle aspettative dei soggetti siano gli stessi, e tengano conto di vari criteri quali il livello di educazione, il reddito e l'occupazione. L'approccio non nega le diversità culturali tra Paesi e tra persone che appartengono ad aree territoriali diverse, ma la diversità culturale, secondo l'approccio, non incide sul modo di gestire, non incide sulle regole definite dalle aziende per raggiungere un certo grado di efficienza. Si presume inoltre, che le persone sviluppino atteggiamenti simili in risposta alle pressioni dell'ambiente esterno, questo ultimo è inteso come network di relazioni e sistema di ricompensa (Inkeles, 1960) che sono diversi dalla cultura. Il livello di industrializzazione e la cultura industriale giocano un ruolo centrale nello sviluppo e nell'adozione di modelli simili di controllo di gestione in aziende diverse

tra di loro. In questo senso, Paesi con lo stesso livello di industrializzazione e con un livello di sviluppo economico simile potrebbero condividere modelli simili. Harbison e Myers (1959) hanno sottolineato che ogni azienda ha la sua logica di gestire, però esiste una logica generale di gestione applicabile in tutte le società moderne e industriali. Guidate da questa logica generale e dalla crescita professionale dei manager, le aziende sviluppano dei modi di gestire, con i quali adottano maggiore o minore specializzazione delle funzioni, e aumentano il grado di decentramento o accentramento delle decisioni. Tutto si sviluppa in un mondo sempre più industrializzato, questo ultimo minimizza gli effetti specifici di ogni nazione.

L'industrializzazione in questa ottica diventa il fattore centrale che guida le esigenze delle aziende a sviluppare ed a applicare dei modi diversi di gestione, il punto di partenza però è la logica generale applicabile in tutte le società industriali. In questo senso, paesi che hanno diversi livelli di industrializzazione sono portati ad adottare sistemi di controllo diversi, Inoltre, la crescita del mondo industriale alleggerisce sempre gli effetti nazionali, la cultura in questa logica avrebbe un ruolo non di grande importanza visto che le aziende sono trascinate dall'industrializzazione.

Da questo approccio basato della convergenza dei sistemi aziendali in relazione all'industrializzazione si è sviluppata la teoria contingente che stabilisce delle relazioni tra i fattori contestuali e la struttura aziendale. Ci sono state varie ricerche che hanno analizzato la relazione tra i processi interni dell'azienda e gli elementi contestuali (Hickson et al., 1974, Pugh et al. 1969). Gli elementi contestuali analizzati riguardano in particolare la tecnologia, l'ambiente e la dimensione (Hayes et al., 1988; Skinner, 1975; Otley, 1980; Shenhall, 2003). L'approccio contingente si è concentrato sulle caratteristiche generali dell'azienda e sulla relazione che queste

presentano con i fattori contestuali, rivelando poco il modo con cui funziona l'azienda (Bhimani, 1999).

In questo paragrafo si è cercato di capire come sono stati sviluppati gli approcci di studio della diversità nei sistemi di controllo. Con l'approccio convergente si sosteneva che le diversità nelle modalità di gestire l'azienda sono dovuti ad una diversità nel livello di industrializzazione e della tecnologia. L'approccio convergente è stato un punto di partenza allo sviluppo dell'approccio contingente, con cui le diversità nei sistemi manageriali sono stati considerati rispetto ad elementi di contesto come la dimensione, il settore e la tecnologia.

### 3.2 Approccio culturale

Alcune diversità nei sistemi manageriali non sono state spiegate rispetto ai fattori contestuali, questo ha portato alla considerazione della cultura come elemento in grado di spiegare le diversità nei sistemi manageriali. A partire dagli anni 80 si è sviluppato l'approccio culturale, all'interno del quale ci sono stati numerosi tentativi atti misurare la "cultura", e a capire la relazione tra questa e i sistemi di controllo.

Si è sviluppata anche la teoria della "*culture free*" che sostiene che le diversità culturali non rappresentano degli ostacoli all'interno dell'azienda. Vari contributi hanno cercato di verificare questa teoria (Hickson et al.,1974; Birnbaum e Wong 1985). Dall'analisi dei dati di 70 aziende provenienti da tre paesi Hickson et al (1974) hanno evidenziato delle relazioni tra il contesto aziendale (dimensione, tecnologia) e la struttura aziendale, in particolare tra i fattori contestuali e la formalizzazione e la specializzazione della struttura aziendale. Gli autori hanno sostenuto, inoltre, che le relazioni evidenziate persistono a prescindere delle variabili

e delle pressioni di tipo culturale. Birnbaum e Wong (1985) in uno studio condotto in Hong Kong all'interno di 20 banche multinazionali, hanno esaminato la soddisfazione sul posto di lavoro dei manager cinesi in relazione alla struttura organizzativa dell'azienda. I loro risultati hanno supportato in parte la teoria della culture free. Al contrario, ci sono state varie ricerche che hanno dimostrato la rilevanza della cultura nelle attività aziendali (Hofstede, 1980,1990 ; House et al, 2004; Trompenars e Turner, 1998; D'Iribarne, 1991, 1989; Gray, 1988; Helene, 2000). La diversità culturale è quindi, secondo questo approccio, è un elemento centrale nel management. L'emersione di una cultura globale<sup>13</sup> ha portato però alla luce la considerazione secondo la quale una cultura condivisa permetterebbe di superare i conflitti culturali. Questa considerazione viene smentita da Warner e Joynt (2002), i quali hanno affermato nei loro studi che il dibattito tra la teoria della culture free e l'approccio culturale non possa essere risolto aderendo al concetto del global approach della cultura.

L'approccio è stato sviluppato intorno agli anni 80, e si deve in particolar modo alla opera di Hofstede (1980). Questo approccio considera la cultura come elemento centrale nell'analisi della diversità nel management. Hofstede (1980) ha definito la cultura come un programma mentale, nel suo lavoro l'autore ha cercato di misurare la cultura e di definire la relazione tra le dimensioni culturali, delineate dall'autore, e il sistema azienda. Sulla stessa linea di Hofstede (1980) ci sono stati successivamente altri tentativi autoriali che hanno cercato di migliorare il suo modello. In questo paragrafo, dopo avere definito la cultura, verranno evidenziati i modelli culturali più utilizzati nella letteratura manageriale.

---

<sup>13</sup> Con la cultura globale si intende è la creazione di una nuova classe identificabile di persone che appartengono ad una cultura globale emergente. (Bird and Stevens, 2003).

### 3.2.1 Definizione della cultura

Il termine *cultura* deriva dalla parola coltivazione, questa ultima significa il processo con il quale una persona diventa istruita. Inizialmente il termine è stato utilizzato dagli antropologi come equivalente del termine *civiltà*, poi è stato utilizzato nel suo significato moderno, come concetto di scienza sociale ((Tylor, 1871). In generale, la cultura è un concetto molto complesso ed è difficile da definire in maniera univoca e rigorosa. La difficoltà deriva dal fatto che lo stesso termine viene utilizzato in diversi campi e potrebbe assomigliare a vari concetti. La stessa ricorrenza del concetto “cultura” in molte discipline delle scienze sociali ha portato ad avere varie interpretazioni del concetto stesso.

Le definizioni che sono state date sono diverse, perché ogni disciplina sottolinea un aspetto diverso. Gli antropologi sottolineano i valori, norme, pratiche e prodotti umani (Tylor, 1871; Kluckhohn e Kelly, 1945), mentre i sociologi sono interessati alle loro rappresentazioni collettive e all’azione degli individui (Durkheim, 1898; Parson, 1951).

#### a. Approccio antropologico

In antropologia si studia l’uomo sotto il profilo biofisico facendo una distinzione tra natura e cultura, cioè tra l’aspetto naturale dell’uomo e quello che l’uomo stesso ha acquisito nel tempo. Secondo l’approccio antropologico, la cultura comprende le idee, le tradizioni e anche le manifestazioni della vita umana che rappresentano arti, legge o altri prodotti dell’uomo. Tylor (1871) è stato il primo antropologo ad introdurre la cultura nel suo significato scientifico. Per l’autore, la cultura o la civiltà è un complesso che include la conoscenza, la fede, l’arte, la morale, il diritto, i

costumi ed altre capacità e abitudini acquisite dall'uomo come membro di una società. La definizione della cultura data da Tylor ha guadagnato ampi consensi, non solo tra gli antropologi, ma anche tra sociologi e psicologi.

Per Kluckhohn e Kelly (1945) la cultura consiste in schemi, espliciti e impliciti, di e per il comportamento, acquisiti e trasmessi con la mediazione di simboli. Essi costituiscono il rendimento distintivo dei gruppi umani, incluse le loro materializzazioni in artefatti. Il nucleo della cultura è costituito da idee tradizionali storicamente derivate e selezionate e specialmente dai valori ad esse connessi. Si può osservare che l'approccio antropologico non solo considera gli aspetti immateriali della cultura, che sono incorporati dai valori e dalle convinzioni che costituiscono la complessa spiritualità umana, ma anche gli aspetti materiali o le produzioni e creazioni umane.

All'interno dell'approccio antropologico si sono sviluppate varie concezioni e scuole, dalla scuola strutturalista di Levi Strauss (1966) alla scuola funzionalista di Malinowsky (2002). Gli strutturalisti hanno sottolineato gli aspetti simbolici e non concreti. Si partiva dall'osservazione dei fatti sociali per formulare delle ipotesi generali dopo la verifica sperimentale, all'interno di questa scuola si è tentato di osservare e dare conto del reale basandosi su i principi teorici provenienti da ambiti diversi. Malinowsky (2002), considerato come fondatore del funzionalismo culturale, ha dato una definizione della cultura simile a quella di Tylor (1871). Malinowsky (2002) ha però sottolineato l'aspetto organicistico della cultura, in cui ogni singola parte contribuisce al funzionamento dell'insieme. L'autore ha considerato la cultura come apparato che soddisfa i bisogni, in altri termini è l'insieme delle risposte che la società dà ai vari problemi ed i bisogni dell'individuo. I bisogni potrebbero essere

universali, come il mangiare, il dormire, il riprodursi, o culturali in termini di credenze, valori, abitudini.

b. Approccio sociologico

Il concetto della cultura sviluppato dagli antropologici è condiviso anche dai sociologici e dagli psicologici, solo che questi ultimi lo utilizzano per studiare i fenomeni ai quali sono interessati. Nella sociologia ad esempio, la cultura viene definita come lo studio dell'insieme delle idee e delle tradizioni, delle loro modalità di formazione e di trasmissione, e viene analizzata nell'individuo e nel suo rapporto con gli altri. Dalla scuola di Chicago a quelle francese e tedesca l'enfasi è stata posta sugli elementi simbolici della vita umana. I sociologici concentrano l'analisi sugli elementi simbolici della cultura. Émile Durkheim (1898) ha sottolineato l'importanza delle rappresentazioni collettive condivise da un gruppo sociale. Durkheim (1898) considerava l'insieme di idee, abitudini e tradizioni come istituzioni concrete che costituiscono il fondamento di una società.

Nel suo libro, "*Il sistema sociale*", Parson (1951) considera la cultura come un sottoinsieme del sistema generale di azione, questo ultimo è formulato attraverso la strutturazione di orientamenti culturali in relazione alle strutture sociali, alle ideologie, alle convinzioni religiose, ai sistemi di simboli. I sociologici hanno contribuito ben poco a definire il concetto cultura, marginalizzandolo e concentrando la loro analisi sugli aspetti sociali, in quanto consideravano accessorio il problema culturale (Kluckhohn, Kroeber 1982).

Tabella 4. Approcci di studio del concetto cultura

	<b>Concetto cultura</b>	
	<b>Antropologici</b>	<b>Sociologici</b>
<b>Elementi culturali</b>	valori, norme, pratiche e prodotti umani	rappresentazioni collettive, azione degli individui

La cultura è stata ed è ancora tema di discussione tra gli antropologici ed i sociologici (tabella 4). L'intangibilità della cultura ne ha reso difficile sia la definizione che la misurazione.

### 3.2.2 La cultura nazionale e la sua misurazione

La cultura viene spesso descritta utilizzando vari aggettivi per definire e limitare il suo significato. Si parla ad esempio della cultura aziendale, della cultura individuale, della cultura nazionale. La cultura nazionale rappresenta la cultura condivisa dalle persone che appartengono alla stessa nazione geograficamente definita. Le nazioni sono considerate come unità di analisi per misurare la cultura.

Hofstede (1980) ha definito tre livelli della cultura:

- Livello universale: riguarda tutta l'umanità, condiviso da tutti gli uomini. In particolare si parla delle funzioni biologiche del corpo umano (pianto, riso ad esempio).
- Livello collettivo: non riguarda tutti gli uomini ma solo un numero ristretto che appartiene allo stesso gruppo.

- Livello individuale: rappresenta i valori personali di ogni individuo.

Per poter studiare la diversità all'interno dell'organizzazione Hofstede (1980) ha proposto come unità di analisi il livello collettivo della cultura. Vari sono i tentativi di misurazioni della cultura nazionale, cioè del livello collettivo, il primo tentativo è stato quello di Hofstede (1980, 1990, 2010) che, utilizzando la cluster analysis, ha individuato cinque dimensioni culturali. Ci sono altri tentativi che hanno cercato di misurare la cultura nazionale, alcuni modelli hanno solo migliorato il modello di Hofstede, altri hanno definito dei modelli propri. In questo lavoro verranno citati quelli più sviluppati e utilizzati dalla letteratura, verranno approfonditi i modelli seguenti:

- ✓ Il modello di Hofstede (1980, 1990, 2010)
- ✓ Il modello di Trompenaars (1998)
- ✓ Il Globe Model. (2004)

a. Il modello di Hofstede

La ricerca di Hofstede è stata svolta all'interno della multinazionale IBM, per misurare le dimensioni della cultura nazionale. A tal proposito è stato costruito un questionario che è stato distribuito su scala internazionale. La sua ricerca è stata svolta in 53 Paesi nel mondo. Le domande del questionario erano divise in quattro categorie:

- il grado di soddisfazione nel lavoro
- il grado di percezione di alcuni aspetti sul lavoro
- le credenze o le opinioni personali

➤ dati socio-anagrafici delle persone

Dall'analisi dei questionari sono emerse varie differenze nelle risposte tra i Paesi analizzati. L'autore ha diviso le differenze in quattro dimensioni culturali: la distanza gerarchica (PDI), il controllo dell'incertezza (UAI), l'individualismo (IDV) e la mascolinità (MAS). In un'altra ricerca (Hofstede, Bond, 1988) successiva l'autore ha individuato un'altra dimensione della cultura, si tratta dell'orientamento temporale (LTO).

*La distanza gerarchica (PDI)* è la misura con cui i membri con minore potere di un'organizzazione accettano una distribuzione ineguale dello stesso. Questa dimensione si misura sulla scorta della percezione del potere che il subordinato ha nei confronti del suo superiore, poiché la rappresentazione mentale dell'autorità di cui gode il superiore determinerà il suo comportamento (Bollinger, Hofstede, 1989). Secondo l'autore la prima dimensione di diversità culturale è la distanza gerarchica, in alcune culture si nota un grande rispetto dell'autorità, le persone in questo caso dimostrerebbero una certa paura o timidezza di esprimere la loro opinione nei confronti di persone che hanno il potere. La paura deriva dal fatto che dentro di se si credono alla disuguaglianza di potere e alla distribuzione ineguale di esso. In una cultura con un indice di potere alto è facile riscontrare un gestione paternalistica o autocratica dell'azienda. Questo perché le persone all'interno dell'azienda accettano la divisione dei ruoli basato sul potere. In questo senso, il manager che soddisfa queste caratteristiche in una società che accetta la distanza di potere rispecchia la visione del manager di successo nella mentalità dei subordinati. In caso contrario, quando siamo in presenza di un manager di tipo collaborativo o consultivo in una società che accetta la distanza di potere, i subordinati percepiscono ciò come un

segno di debolezza. In una società che non accetta la disuguaglianza nella distribuzione del potere, i subordinati considerano i responsabili uguali a loro, ognuno ha gli stessi diritti e prevale il diritto sulla forza. All'interno dell'azienda, dove è diffusa una cultura di uguaglianza, si tende a decentrare il potere, a differenza di una cultura di disuguaglianza dove il potere viene accentrato.

La distanza di potere è accettata non solo all'interno dell'azienda ma anche nella vita quotidiana. Se si pensa ad esempio alla famiglia ed al rapporto che nasce tra il padre e il figlio, in una società con distanza di potere bassa il figlio si trova a discutere con il padre del tutto, condivide e dà la sua opinione. Invece in una società dove viene accettata una distribuzione ineguale del potere, tra il figlio e il padre nasce un rapporto basato sull'accettazione e sulla paura di esprimersi e non sulla condivisione delle scelte.

La seconda dimensione della diversità culturale è *il controllo o il rifiuto dell'incertezza (UAI)*, è la misura con cui i membri di un'organizzazione si sentono minacciati da situazioni future o sconosciute. Le persone che appartengono ad una società con un debole controllo dell'incertezza hanno la tendenza di sentirsi in sicurezza, mentre in una società con un alto grado di controllo o rifiuto di incertezza le persone pensano di trovarsi in situazioni di rischio e quindi si sentono meno sicure.

Nelle culture che hanno un alto grado di controllo dell'incertezza si tende a stabilire delle regole chiare di lavoro, le persone tendono ad avere una fiducia nel futuro. L'incertezza nel futuro crea l'ansia all'interno dell'organizzazione, e la gestione dell'ansia viene fatta tramite l'implementazione delle regole chiare che devono essere rispettate da tutti. Minimizzare il rischio è la soluzione che adottano le persone

nelle culture di alto grado di controllo dell'incertezza in azienda, sia i subordinati che i manager tendono a ridurre il rischio. I dipendenti tendono a preferire meno responsabilità, e tendono a trovare stabilità sul posto di lavoro. Mentre i manager tendono a stabilire delle regole per controllare il lavoro dei loro subordinati. Le regole di solito sono rispettate dai dipendenti per evitare conflitti e per avere più sicurezza. Le culture che accettano l'incertezza e che hanno un grado di tolleranza verso l'incertezza tendono a darsi delle regole meno rigide, il cambiamento non viene visto come una minaccia.

La terza dimensione di diversità culturale è *l'individualismo (IDV)*, è la tendenza di una persona di badare solo a se stesso e alla sua famiglia stretta, è il contrario del collettivismo. Le persone nel mondo non vivono nello stesso modo, alcune preferiscono la vita all'interno delle comunità ed altre preferiscono vivere da soli. Si trovano delle culture in cui le componenti della famiglia vivono tutti insieme, dal padre alla madre, ai figli, al nonno/nonna, allo zio / zia ecc. In altre cultura invece le persone tendono a vivere disaggregate. Ne derivano due modi diversi di vivere, la tendenza a vivere in collettività porta ad avere una mentalità collettivista, le persone all'interno delle culture collettiviste non pensano in termini di persona (IO) ma in termini della comunità a cui appartengono (NOI). Nelle società comunitarie o collettiviste l'identità è funzione del gruppo sociale di appartenenza, mentre nelle società individualiste l'identità è individuale. Nelle culture individualiste si tende a preferire distanze tra le persone, e la vita privata e la vita professionale non si confondono, mentre nelle società collettiviste il gruppo interferisce sulla vita privata, e prevale il ragionamento di gruppo rispetto all'individuo. Ne consegue che nelle culture individuali la vita all'interno dell'azienda si basa sull'iniziativa del soggetto, le promozioni e la distribuzione dei posti di lavoro avvengono sulla base delle

competenze. A differenza delle culture collettiviste, la vita all'interno dell'azienda si basa sulla lealtà, le promozioni si basano sull'anzianità, si tende anche a non separare la vita privata dal lavoro. Nelle società collettiviste le decisioni prese nei confronti delle persone non sono uguali per tutte, invece nelle società individualiste le decisioni lo sono per tutti i dipendenti. Si tende ad uniformare le scelte invece di adottare delle decisioni particolari rispetto ai vari dipendenti, questo proprio perché nelle società individualiste si tende a dare più peso al bene dell'azienda, che ai rapporti personali.

La quarta dimensione di diversità culturale individuata dall'autore è l'indice di *mascolinità (MAS)*, cioè la divisione sessuale dei ruoli. Secondo l'autore più i ruoli sono differenziati tra i sessi più la società è maschilista, al contrario più i ruoli sono uguali e interscambiabili tra i sessi più si tende ad essere femministi. Nelle culture maschiliste l'uomo tende a preferire la competizione, è più importante avere un posizione alta nella società, avere un buon salario. Mentre la donna tende a badare alla qualità di vita, ritenendo più importante avere delle buone condizioni di lavoro, avere del tempo per badarsi a se stesse. Un'altra caratteristica delle società femministe è che si tende a non differenziare ed a confondere i ruoli tra gli uomini e le donne. La divisione del potere all'interno dell'organizzazione non si differenzia tra i sessi, nelle società femministe si trovano tante donne ad occupare delle posizioni di potere, invece succede il contrario nelle società maschiliste, dove il potere lo detengono in particolar modo gli uomini. Le donne qualificate farebbero carriera e otterrebbero degli stipendi alti in una società femminista, mentre farebbero fatica a fare carriera nelle società maschiliste. All'interno di un'organizzazione con cultura maschilista si crea molta tensione e competitività, proprio perché si tende a fare carriera e non a pensare alle condizioni di vita e di lavoro.

L'ultima dimensione proposta per misurare le differenze tra le culture è *l'orientamento temporale (LTO)*. Questa dimensione è stata proposta in una ricerca successiva a quella pubblicata in primo luogo. L'orientamento temporale è basato sullo studio condotto da Michel Bond (Hofstede, Bond, 1988), che aveva concluso che il modello di Hofstede non rifletteva in maniera adeguata la cultura asiatica. L'orientamento temporale è simile al confucianesimo che caratterizza la società cinese. Secondo Hofstede (2010) non era stato possibile identificare la quinta dimensione nella sua ricerca perché non era stata posta la giusta domanda nel questionario. La nuova dimensione introdotta dall'autore combina i seguenti valori (Hofstede, 2010):

- Persistenza (perseveranza)
- Parsimonia
- Relazioni basate sullo status
- Avere un senso di vergogna
- Scambio di saluti, favori e regali
- Rispetto per la tradizione
- Preservare la propria faccia
- Fermezza personale e la stabilità

L'orientamento temporale potrebbe essere di breve o di lungo termine, di breve termine quando le persone sono orientate al passato o al presente, in questo caso si tende a rispettare le tradizioni, a rispettare l'ordine sociale. L'orientamento di lungo termine è una caratteristica delle società che sono orientate verso il futuro, avere questa caratteristica significa avere una propensione verso l'imprenditoria e il rischio. Nel caso di un orientamento di lungo termine è più importante imparare, la

responsabilità sul luogo di lavoro è necessaria, il tempo libero non è importante, si tende ad avere una visione strategica del profitto invece di pensare ad un profitto a breve termine. Quello che è giusto dipende dalle circostanze (l'adattamento) invece di seguire delle regole generali, si tende ad avere un ragionamento sintetico invece di un ragionamento analitico.

#### b. Il modello di Trompenaars

Le assunzioni del modello di Trompenaars e Turner. C. H (1997) sono simili a quelli di Hofstede (1980, 1990, 2010), anche in questo modello si è cercato di misurare la cultura nazionale partendo dalle definizioni date dagli antropologici, ed è stata considerata come unità di analisi la nazione.

Trompenaars e Turner (1997) hanno definito tre categorie di caratteristiche culturali, quelli derivanti dal rapporto con gli altri, dalla visione del tempo e quelle che riguardano la relazione con l'ambiente. Gli autori hanno identificato sette dimensioni fondamentali della cultura, cinque di queste appartengono alla prima categoria. Le dimensioni culturali sono: l'universalismo versus il particolarismo, l'individualismo versus il comunitarismo, relazione interpersonale neutra o affettiva, grado di coinvolgimento personale, prevalenza del senso di achievement. Le due caratteristiche riguardano la visione del tempo e la relazione con l'ambiente.

La prima dimensione identificata dall'autore è *l'universalismo versus il particolarismo*. In alcune culture prevalgono le regole mentre in altre prevalgono le relazioni personali, la prima categoria viene definita con l'universalismo e la seconda con il particolarismo. Questa dimensione culturale definisce come si giudica il comportamento delle altre persone. L'universalismo si ha quando c'è l'obbligo di

aderire a norme che sono universalmente approvate dalla cultura in cui viviamo, mentre, il particolarismo si ha quando si fanno delle eccezioni verso le persone più vicine. Con l'universalismo si tende a seguire le regole che si applicano a tutti, piuttosto che gli interessi e le relazioni personali. Secondo gli autori questa caratteristica influisce anche la modalità di gestione delle aziende nell'ambito internazionale, in particolare nella stipula dei contratti, nella progettazione e implementazione dei sistemi di management e dei sistemi di ricompensa.

La seconda dimensione trattata dagli autori è *l'individualismo versus il comunitarismo*, questa dimensione è simile a quella di Hofstede presentata in precedenza. La terza dimensione è *l'affettività e la neutralità*, la relazione interpersonale può essere neutra o affettiva. Affettiva quando le persone non riescono a nascondere le loro emozioni, neutra quando le persone riescono a controllare le loro emozioni. Questa caratteristica incide in particolar modo sulla comunicazione all'interno dell'azienda, o tra le aziende di diverse culture. Le persone neutre tendono ad essere fredde e si aspettano lo stesso comportamento dagli, invece di essere entusiaste e di comportarsi secondo i sentimenti. Nell'ambito della comunicazione sia all'interno dell'azienda che tra aziende di culture diverse di potrebbero creare dei conflitti dovuti a questa dimensione, in quanto la non considerazione della diversità culturale potrebbe avere delle conseguenze negative sull'attività aziendale.

Un'altra caratteristica culturale definita dagli autori è *il grado di coinvolgimento personale*. Questa caratteristica misura il grado con cui altre persone sono coinvolte in aree specifiche della nostra vita. Le persone che appartengono alla *diffuse culture* tendono ad introdurre aspetti personali nella vita lavorativa, mentre altre che appartengono alla *specific culture* sono molto riservate, quindi riescono a separare il

lavoro dalla vita personale. Questa caratteristica è collegata al collettivismo / individualismo definito da Hofstede (1980, 1990, 2010). In una cultura individualista di solito si tende a controllare le emozioni e a stabilire delle distanze tra le persone, al contrario in una cultura collettivista si tende a creare dei rapporti personali anche sul posto di lavoro, e si tende quindi coinvolgere altre persone nella vita personale.

*La prevalenza del senso di achievement* è un'altra caratteristica culturale definita dagli autori del modello. Alcune culture attribuiscono uno stato sociale alle persone sulla base del merito, o del loro achievement. Altre invece attribuiscono lo stato sociale in base ad esempio all'età, al sesso. Nelle culture dove è diffuso il senso di achievement inoltre, le persone sono valutate sulla base delle competenze e non l'anzianità. Anche il sistema di ricompensa in questo caso si basa sul merito e non sullo stato sociale. Nelle culture dove domina il senso di achievement è facile trovare un sistema di ricompensa che in parte dipende dal risultato. La prevalenza del senso di achievement è collegata a due caratteristiche culturali definite da Hofstede (1980, 1990, 2010), la mascolinità e la distanza di potere.

*La visione del tempo* riguarda la gestione del tempo, potrebbe essere sequenziale o sincrono. Nel primo caso le persone preferiscono di svolgere il lavoro in maniera sequenziale, si dà una grande importanza alla puntualità, alla pianificazione ed al rispetto delle previsioni in termini di tempo. Nella seconda categoria le persone vedono il passato, il presente e il futuro come periodi intrecciati, spesso si lavora su più progetti nello stesso momento, si tende ad essere flessibili ed a non essere puntuali. Questa variabile cultura è collegata all'orientamento temporale definito da Hofstede (1980, 1990, 2010), le persone che appartengono ad una cultura

sequenziale tendono ad essere *past and present-oriented* , mentre quelli che appartengono ad una cultura sincronica tendono ad essere *future oriented*.

L'ultima caratteristica culturale definita dal modello è *la relazione con l'ambiente*. In alcune culture le persone credono di poter controllare la natura e l'ambiente per raggiungere gli obiettivi, in altre invece si crede che la natura o l'ambiente controlla le persone. Nella prima cultura le persone definiscono in termini chiari gli obiettivi, cercano di sviluppare delle competenze per poter lavorare e raggiungere gli obiettivi. Nella seconda cultura le persone tendono ad evitare conflitti, a seguire esattamente le regole per mettersi in sicurezza. La dimensione è collegata all'avversione al rischio definita da Hofstede (1980, 1990, 2010) che misura il grado con cui le persone si sentono minacciate da situazioni future.

c. Il Globe Model (House et al., 2004)

Da uno studio condotto all'interno di alcune aziende del settore alimentare, e dei servizi finanziari e di telecomunicazione provenienti da 61 Paesi, sono state individuate nove caratteristiche culturali. La ricerca è stata condotta dal 1991 al 2004, gli autori oltre a utilizzare uno studio quantitativo per definire le variabili di diversità culturali, hanno utilizzato anche un approccio qualitativo per definire le caratteristiche specifiche di ogni cultura. Le dimensioni culturali definite sono: l'avversione all'incertezza, la distanza di potere, il collettivismo istituzionale, il collettivismo in gruppo, l'uguaglianza tra i sessi, l'assertività, l'orientamento alla performance e l'orientamento umano.

Le prime due dimensioni coincidono con quelle di Hofstede (1980, 1990, 2010). La terza dimensione riguarda il collettivismo, mentre Hofstede ha dato solo una

variabile, lo studio di House et al. (2004) ha diviso il collettivismo in: il collettivismo istituzionale e il collettivismo in gruppo. Il primo riflette il grado in cui le pratiche istituzionali (programmi sociali, politiche) ed organizzative incoraggiano e premiano la distribuzione collettiva delle risorse e delle azioni collettive. La seconda tipologia rappresenta il grado con cui le persone esprimono coesione e lealtà all'interno dell'organizzazione. L'uguaglianza tra i sessi è simile alla mascolinità definita da Hofstede (1980, 1990, 2010), è la misura in cui una società minimizza le differenze tra i ruoli. L'assertività è il grado in cui gli individui sono aggressivi e conflittuali nella loro relazione con gli altri. L'orientamento futuro è simile a quello di Hofstede (1980, 1990, 2010), l'orientamento alla performance è la misura in cui le organizzazioni o le società incoraggiano i membri a raggiungere la performance e l'eccellenza. L'ultima dimensione è l'orientamento umano, cioè il grado in cui gli individui nelle organizzazioni incoraggiano e premiano l'individuo per essere equo, altruista, amichevole, generoso, altruista.

*Tabella5. Modelli culturali*

<b>Hofstede</b>	<b>Trompenaars</b>	<b>Globe Model</b>
Distanza gerarchica	Universalismo versus il particolarismo	Avversione all'incertezza
Controllo dell'incertezza	Individualismo versus il comunitarismo	Distanza di potere
Individualismo	Affettività e alla neutralità	Collettivismo istituzionale
Mascolinità	Grado di coinvolgimento personale	Collettivismo in gruppo
Orientamento temporale	Prevalenza del senso di achievement	Uguaglianza tra i sessi
	Visione del tempo	Assertività
	Relazione con l'ambiente	Orientamento alla performance
		Orientamento umano
		Orientamento futuro

I modelli culturali presentati, come si nota dalla tabella 5, sono simili tra di loro, tutti i modelli hanno cercato di misurare la cultura nazionale considerando come unità di analisi la nazione, ed anche tutti i modelli hanno definito varie dimensioni culturali.

Alcune dimensioni sono uguali e sono state considerate da tutti i modelli, altre invece sono diverse ma sono comunque riferibili ad altre dimensioni contenute in altri modelli. Il modello di Hofstede (1980, 1990, 2010) è stato il punto di partenza ed è il più diffuso. Il modello di Trompenaars (1997) è utilizzato in particolar modo negli studi di comunicazione interculturale. Mentre il modello di Globe (2004) sembra essere però molto più ampio perché raggruppa varie ricerche, in ogni caso tutti e tre presentano delle similarità.

### 3.2.3 Critiche rivolte ai modelli culturali

Il modello di Hofstede (1980, 1990, 2010) ha dominato gli studi manageriali fin dalla sua apparizione. Per molti aspetti di debolezza del modello è stato poi criticato da vari autori (Baskerville, 2003. D'Iribarne 1989, 1991). Le critiche rivolte al modello di Hofstede (1980, 1990, 2010) valgono anche per gli altri modelli, in quanto tutti i modelli citati si basano sulle stesse ipotesi.

Le critiche rivolte al modello riguardano la visione concettuale della cultura e la metodologia utilizzata. La prima critica deriva proprio dalla mancanza di una definizione chiara della cultura, in quanto l'autore si è basato su una definizione antropologica della cultura, si è visto in precedenza che anche gli antropologici tra di loro non sono d'accordo su una precisa definizione (alcune enfatizzano i valori, altri l'apprendimento e l'adattamento, ed altre ancora l'aspetto storico della cultura) (Kluckhohn, Kroeber, 1982). Un'altra critica di carattere concettuale è legata alla

relazione tra il comportamento ed ai valori culturali. Swidler (1986) ha sottolineato che è sbagliato assumere che i valori culturali siano legati all'azione degli individui. Collegare la cultura all'azione degli individui e al comportamento porterebbe avere dei risultati fuorvianti (Swidler,1986).

Basckerville (2003) ha sottolineato alcune critiche di tipo metodologico, la prima delle quali consiste nel fatto che il modello di Hofstede ha uguagliato tra i concetti di cultura e nazione. Al contrario si può affermare che la cultura è un concetto che ha le radici nella storia mentre la nazione è un concetto molto recente, i confini geografici o politici non rispettano la diversità culturale (dentro la stessa nazione si possono cioè trovare varie culture). Assumere che la cultura e la nazione sono uguali è totalmente sbagliato e porta ad avere dei risultati fuorvianti (Basckerville, 2003). La seconda critica di Baskerville (2003) è relativa alla stabilità dei valori culturali. La ricerca di Hofstede (1980) è stata condotta negli anni 80, Basckerville (2003) ha sottolineato che la cultura non è stabile ma un carattere evolutivo. La terza critica di tipo metodologico è quella relativa allo status dell'osservatore e del ricercatore, che in questo caso si trova fuori della cultura che si studia. L'importanza di essere all'interno della cultura rappresenta una causa di dissonanza tra l'antropologia e la metodologia utilizzata da Hofstede.

Harisson and McKinnon (1999) hanno esaminato gli studi pubblicati in lingua inglese negli anni 80 e 90, con l'obiettivo di identificare la congruenza degli studi rispetto ai valori e alle dimensioni culturali. L'autore ha identificato quattro maggiori debolezze dei modelli culturali per spiegare le differenze nei sistemi di controllo:

- ✓ La non considerazione di tutte le componenti della cultura, i modelli culturali hanno identificato alcuni valori che potrebbero dare luogo alla diversità culturale, questo però non significa che la cultura nazionale si riduca in quelle dimensioni. Alcune dimensioni non considerate nelle misure potrebbero influenzare il management in generale, e sistemi di controllo in particolare.
- ✓ La tendenza a non considerare il grado di importanza o di influenza delle dimensioni. Questo perché secondo gli autori non tutte le dimensioni hanno lo stesso impatto sul comportamento, nel senso che alcuni valori culturali sono più importanti in alcune culture rispetto ad altre.
- ✓ La tendenza a trattare la cultura come un insieme di valori che hanno delle rappresentazioni comportamentali, e la tendenza di trattare le dimensioni separatamente. In alcune ricerche gli autori hanno utilizzato solo alcune dimensioni per spiegare la diversità nei sistemi di controllo, considerandone altre irrilevanti.
- ✓ L'eccessiva semplificazione della cultura: il modello non ha approfondito determinate dimensioni che potrebbero essere rilevanti.

D'Iribarne (1989, 1991) ha aggiunto che il linguaggio utilizzato da Hofstede (1980) nella ricerca può portare a risultati ambigui. Ad esempio l'individualismo in Cina è inteso in maniera diversa rispetto all'individualismo in America, ed utilizzare le stesse domande per indagare su dei valori intesi in termini diversi da paesi differenti porta ad avere immancabilmente dei risultati non corretti.

La tensione tra la visione generale e le caratteristiche specifiche della cultura ha portato D'Iribarne (1989, 1991) ad adottare una metodologia idiografica che cerca di esplorare i casi di confronto interculturale. Tenendo conto delle caratteristiche

specifiche di ciascun paese, quindi si propone di studiare i fenomeni secondo individualità, cercando di evidenziare solo gli elementi specifici del contesto. Gli altri autori dell'approccio culturale invece, hanno adottato una metodologia nomotetica che studia i fenomeni secondo regolarità e cercando solo gli elementi generali. Lung-Tan Lu (2012) suggerisce che nello studio delle diversità nel management lo studioso deve considerare le due metodologie di ricerca, si deve quindi avere un approccio emico ed etico nello stesso momento. L'approccio etico può essere utile per l'analisi comparativa, ma ha bisogno di conferme da lavori sul campo e deve essere aperto a nuovi elementi raccolti dall'approccio emico. L'autore aggiunge che la ricerca nel management internazionale trarrebbe beneficio dalla combinazione dell'approccio etico ed emico.

### 3.3 La diversità culturale e lo studio del controllo di gestione

La presenza di varie visioni riguardo le diversità esistenti nei sistemi di controllo ha portato ad avere diversi approcci metodologici (Bhimani,1999). L'approccio convergente assume che i sistemi di management sono universali, la diversità nasce in relazione a alcuni fattori come la dimensione, la tecnologia, il livello di industrializzazione. In questo caso la diversità è studiata seguendo una relazione funzionale tra i fattori citati e i sistemi di controllo. La conoscenza dei fattori contingenti di contesto è fondamentale per consentire un'adeguata ideazione del sistema di controllo di gestione. La metodologia utilizzata è quella nomotetica, che si propone di studiare i fenomeni secondo regolarità e cercando solo gli elementi generali, e che permette di stabilire delle relazioni generalizzabili tra i fattori di contesto e il sistema di management.

L'approccio culturale ha delle assunzioni di base diverse, secondo cui i sistemi di controllo non sono universali ma contestuali, dipendono dalla cultura e dal contesto. In questo caso, il sistema di management non è più intenzionale, cioè contingente ad alcuni fattori di contesto, come è inteso nell'approccio convergente. Per studiare le diversità nei sistemi di management l'approccio culturale utilizza sempre una metodologia nomotetica ma con una visione comparativa che permette, sulla base delle diversità culturali, di stabilire le relazioni tra le varie dimensioni e il sistema di management (Bhimani, 1999). La metodologia utilizzata dall'approccio culturale, in alcuni casi, è di tipo idiografico (D'Iribarne, 1989, 1991) che cerca di esplorare casi studio in relazione alla cultura nazionale considerando anche le variabili specifiche che la caratterizzano.

#### 3.4 Influenza della cultura nazionale sui sistemi di controllo: analisi della letteratura.

Nonostante la rilevanza della cultura nei sistemi di controllo, lo studio della relazione tra le due grandezze è ancora in fase preliminare. Il motivo per cui non si è arrivati a dare delle risposte esaustive sulla relazione tra la cultura ed i sistemi di controllo è dovuto alla difficoltà di dare una definizione chiara alla cultura. Gli autori che hanno cercato di fare ciò, sono d'accordo sul fatto che la cultura possa essere considerata come l'insieme dei valori condivisi, ma il problema sostanziale è dato dalla definizione dei valori che potrebbero influenzare il sistema di management in generale e della loro relazione con il sistema stesso. Vari contributi hanno cercato di chiarire la relazione tra i sistemi di controllo e la cultura nazionale. In questo paragrafo si cercherà di analizzare la letteratura di riferimento tenendo in considerazione tutte le fasi del processo del sistema di controllo.

### 3.4.1 Importanza della cultura nazionale per il sistema di controllo

Il sistema di controllo e le pratiche di gestione sono funzionali ad una sinergia culturale (Kanungo, 2006). La mancata considerazione della cultura porta ad un disallineamento tra i valori delle persone ed i valori del sistema stesso. L'influenza della cultura sul sistema di management in generale, e sul sistema di controllo in particolare, mette in questione l'efficienza del sistema gestionale stesso e la performance aziendale. L'efficienza e la performance sono legate alla congruità dei valori manageriali rispetto ai valori culturali. Newman e Nollen (1996) hanno verificato che le aziende sono performanti quando le pratiche di gestione sono congruenti con la cultura nazionale. Gli autori hanno esaminato le dimensioni seguenti: la partecipazione, la chiarezza sulle politiche di gestione, l'enfasi sul contributo individuale, l'utilizzo di un sistema di ricompensa basato sul merito, l'orientamento temporale. La performance è stata misurata con vari indicatori finanziari come ROA e ROS, e il bonus ricevuto dai manager. Gli autori hanno concluso che la performance aziendale è legata alla considerazione delle diversità culturali nella progettazione e implementazione dei sistemi di controllo.

La cultura nazionale è un elemento centrale per i sistemi di controllo (Chow et al. 1994, Chow et al. 1996). Le preferenze riguardo i sistemi di controllo ideali dipendono molto dai valori culturali condivisi tra le persone. Chow C. W. et al (1994) hanno rilevato le preferenze del sistema di controllo utilizzando un campione di studenti MBA appartenenti a due culture diverse tra di loro, la cultura americana e la cultura giapponese. I risultati hanno confermato le ipotesi assunte. La percezione del sistema di controllo potrebbe essere diversa da una cultura ad un'altra. Birnberg e Snodgrass (1988) hanno fatto uno studio esplorativo per confrontare la percezione

del sistema di controllo da lavoratori statunitensi e giapponesi. Gli autori hanno sostenuto sulla base delle differenze culturali che, a differenza degli statunitensi, il sistema di controllo percepito dai giapponesi è meno burocratico. I risultati della ricerca hanno dimostrato che la cultura nazionale ha un effetto significativo, di conseguenza è stato verificato che il sistema di controllo negli Stati Uniti è meno burocratico rispetto al Giappone. Henri J. F. (2006) ha analizzato la relazione tra la cultura organizzativa e il sistema di misurazione delle performance, affermando che la cultura organizzativa riflette i valori condivisi delle persone che compongono l'azienda. L'autore ha verificato come la cultura dominante influenza il tipo di controllo diffuso, di conseguenza influenza anche la modalità di misurazione e di incentivazione. Questo perché i valori culturali condivisi agiscono come una forza nazionale ed istituzionale che permette di condividere un certo sistema di management, perciò l'analisi delle forze nazionali e istituzionali come la cultura nazionale è necessaria per capire il sistema di controllo diffuso. Parboteeah et al. (2005) ha verificato che l'etica all'interno dell'azienda è guidata da questo tipo di forze. Il clima etico riguarda i giudizi morali sui comportamenti, con i quali si definiscono le condotte come giuste o sbagliate. Gli autori hanno mostrato che esiste una relazione tra la cultura nazionale e il clima etico all'interno dell'azienda, il confronto è stato fatto tra il Giappone e gli Stati Uniti utilizzando tre modelli culturali, i modelli utilizzati sono il modello di Hofstede (1980), il modello di Trompenaars (1997) e il Globe model (2004).

Ijose e Iossifova (2009) hanno esaminato le differenze esistenti nell'adozione delle pratiche di gestione negli USA e nella Repubblica Ceca. I due Paesi hanno avuto esperienze diverse, in quanto il sistema mercato negli USA è molto diverso rispetto a quello della Repubblica Ceca. Gli autori hanno concluso che le variabili culturali

devono essere prese in considerazione per capire le diversità nell'adozione delle pratiche di gestione. In un altro contesto Etemadi et al. (2009) hanno indagato circa l'impatto della cultura nazionale sulla partecipazione al budget e la performance in Iran. Gli autori hanno concluso che gli strumenti di management sviluppati nell'Occidente non sono efficienti nel contesto iraniano.

La cultura nazionale e i valori condivisi tra le persone che appartengono ad uno stesso contesto culturale sono, quindi, importanti per capire, progettare ed implementare un sistema di controllo. Gli studi precedenti hanno mostrato come essa sia un elemento centrale nell'analisi delle diversità nei sistemi di controllo. I sistemi di controllo sviluppati in un contesto potrebbero quindi non essere efficienti in un altro.

#### 3.4.2 Cultura nazionale e pianificazione

La pianificazione è il processo con cui vengono definiti gli obiettivi. Nella definizione degli obiettivi i manager possono coinvolgere vari livelli gerarchici. In effetti, in alcune culture il management coinvolge vari responsabili e subordinati nel processo decisionale, mentre in altre culture no. Nel primo caso il management è di tipo partecipativo, nel secondo caso il management è di tipo autoritario.

L'influenza della cultura sui sistemi di controllo, in particolare sul coinvolgimento delle persone nel processo decisionale dipende dalla visione del potere e dall'individualismo (Harrison, 1992; Chow et al. 1999; O'Connor 1995; Tsui, 2001; Ueno and Wu, 1993; Daley et al., 1985). Nelle culture dove è accettata la distribuzione ineguale del potere, nell'immaginario comune esistono delle categorie di persone che detengono il potere e si comportano esercitandolo. Le decisioni prese

da questi soggetti non sono discutibili e sono subite da coloro che si trovano nei livelli gerarchici più bassi in quanto . Nelle culture dove è accettata una distribuzione ineguale del potere esiste un rispetto dell'autorità. Nelle aziende dove è diffuso questo tipo di convinzione, i manager o coloro che detengono il potere decisionale tendono a non coinvolgere nel processo decisionale altri soggetti appartenenti a livelli gerarchici più bassi che tenderanno solamente ad eseguire gli ordini. In questo senso, si parla quindi di un management top down. In caso contrario cioè nelle culture dove non viene accettata la divisione ineguale del potere, i responsabili cercano di collaborare e di consultare altre persone di livelli gerarchici bassi, in questo caso si parla di un management bottom up. Altre caratteristiche culturali che potrebbero influenzare il processo decisionale sono l'individualismo e all'opposto, il collettivismo. Nelle culture collettiviste le persone cercano di collaborare, e quindi, in presenza di una cultura collettivista che accetta il potere, i livelli gerarchici più bassi tendono a cooperare dando il proprio contributo per raggiungere gli obiettivi. Nelle società individualiste invece, le persone tendono ad imporre le loro visioni.

Harrison G. et al (1994) hanno esaminato l'influenza della cultura nazionale sulla struttura organizzativa e il processo di pianificazione e controllo in Australia, Stati Uniti, Singapore e Hong Kong. Lo studio si è basato su tre dimensioni culturali: l'individualismo, la distanza di potere e il confucianesimo. I risultati hanno supportato le ipotesi assunte secondo le quali la cultura nazionale ha un ruolo centrale nella progettazione di un sistema di pianificazione e controllo. Le aziende americane rispetto alle altre analizzate tendono a delegare e a basarsi su indicatori monetari nella valutazione, in quanto gli americani hanno una distanza di potere bassa, un alto grado di individualismo e sono orientate al breve termine. Le aziende statunitensi sono culturalmente diverse rispetto a quelle asiatiche, questo deve essere

preso in considerazione nel caso in cui un'azienda statunitense si trasferisca in Asia o viceversa. Tsui (2001) ha analizzato la partecipazione al budget in relazione a varie dimensioni culturali. L'autore ha confermato per quanto riguarda le culture collettiviste, che esse hanno un orientamento temporale a lungo termine e, dove la divisione del potere è accettata, come in Cina, la partecipazione al budget non si tradurrebbe in performance manageriale. Questo significa che strumenti e sistemi di controllo sviluppati sulla base della partecipazione, come il budget, potrebbero non essere efficienti nel contesto cinese. Nei contesti dove esiste una accettazione del potere, la delega e il decentramento del potere potrebbero portare a risultati negativi per l'azienda. Nell'immaginario delle persone che appartengono a tali culture, solo il manager o il responsabile, avendo il potere, può prendere le decisioni. Se il potere viene delegato, ciò verrebbe preso come un segno di debolezza da parte del manager. D'altronde, i subordinati che non sono abituati ad assumere la responsabilità decisionale si troverebbero a disagio. O'Connor (1995) ha rilevato come le differenze nella cultura organizzativa tra le imprese manifatturiere locali e straniere influenzano la partecipazione al budget. I risultati hanno mostrato che la distanza di potere modera la partecipazione e la valutazione della performance nel processo di budget. Harrison (1992) ha studiato varie caratteristiche del budget e la loro relazione con la cultura nazionale, l'autore ha utilizzato due dimensioni del modello di Hofstede (l'individualismo e la distanza di potere) per esaminare la generalizzabilità di alcune caratteristiche del sistema budgeting. In particolare si è cercato di indagare sulla partecipazione e lo stile di valutazione, ed in questo senso, i risultati hanno confermato che in contesti nazionali diversi (Australia, Singapore) lo stile di valutazione e la partecipazione al processo di budgeting cambiano. Brewer (1998) ha indagato sulla rilevanza della cultura nazionale nell'implementazione

dell'Activity Based Costing, utilizzando il modello di Hofstede per spiegare le differenze esistenti nella progettazione di un sistema basato sulle attività. Il successo dell'implementazione dell'ABC dipende da vari fattori, tra cui la presenza di un management top down e di un ambiente collaborativo. Viste le caratteristiche culturali, l'autore ha ipotizzato maggior successo dell'ABC in contesti con alto grado di distanza di potere e di collettivismo, ed i risultati della ricerca condotta in Malaysia hanno confermato le ipotesi assunte da questo. Joshi (2011) ha indagato sulla diffusione di vari strumenti moderni di controllo in India, confrontando i risultati trovati con il grado di diffusione degli stessi strumenti in Australia.

*Tabella 6. Pianificazione e cultura nazionale*

<b>Fase del processo del sistema di controllo</b>	<b>Dimensioni culturali</b>	<b>Autori</b>
Pianificazione e definizione del obiettivi	la distanza di potere, l'individualismo, orientamento temporale	Harrison, 1992; Chow et al. 1999; O'Connor 1995; Tsui, 2001; Ueno and Wu, 1993; Daley et al., 1985; Harrison G. et al (1994) ; Tsui (2001); Brewer (1998)

L'autore ha rilevato alcune differenze tra i due Paesi, le quali riguardano il tasso di diffusione, i benefici derivati dall'utilizzo e l'orientamento futuro. In India sono

diffusi molto gli strumenti tradizionali di controllo relativi al budget e alla misurazione della performance, invece in Australia gli strumenti più diffusi sono quelli moderni. La diffusione in un Paese di strumenti nati in altri contesti rimane ancora problematico, in India i valori culturali come l'avversione al rischio, il legame con le tradizioni bloccano la diffusione dei nuovi strumenti di controllo.

Dall'analisi della letteratura emerge che le variabili culturali che influenzano il sistema di pianificazione e di definizione degli obiettivi e la partecipazione al processo di budgeting sono in particolare (tabella 6): la distanza di potere, e l'individualismo. L'orientamento temporale influenza la visione temporale degli obiettivi.

### 3.4.3 Cultura nazionale e organizzazione

L'organizzazione è il processo con il quale vengono definite le linee operative da adottare, all'interno di questo processo vengono responsabilizzati i vari responsabili. La responsabilizzazione consiste nel decentramento del potere e nella strutturazione di un sistema decisionale gerarchico. Si nota però che in alcune culture il potere viene centralizzato in un unico soggetto, questo accade in particolare nelle culture dove è accettata la distribuzione ineguale del potere (Chow et al., 1996; Harison et al., 1994; Chow et al. 1996; Daley et al., 1985). In questo caso, le decisioni sono centralizzate e non esiste un sistema di delega o di autonomia decisionale. I subordinati accettano perciò la centralizzazione del potere e passivamente aspettano di saper quali saranno i loro compiti, non assumendo responsabilità ma semplicemente eseguendo gli ordini. Un'altra variabile culturale discussa dalla letteratura e che potrebbe spiegare il grado di decentralizzazione/centralizzazione è il

collettivismo. Nelle società collettiviste il rapporto tra il responsabile e il subordinato è simile ad un rapporto di tipo familiare, in cui il manager ha potere decisionale, il subordinato tende a collaborare ma rispettando le distanze di potere. La distanza di potere e il collettivismo sono due variabili culturali chiave per capire il grado di centralizzazione o di decentralizzazione del potere. Varela et al. (2010) hanno esaminato i comportamenti organizzativi in relazione a due dimensioni culturali: la distanza di potere e il collettivismo. Gli autori hanno confermato l'esistenza di comportamenti diversi in contesti diversi, le persone che appartengono ad una cultura collettivista hanno dei comportamenti di carattere collettivo e non individuale.

Anche il grado di formulazione delle procedure cambia da una cultura ad un'altra. Bracci (2009), ad esempio, ha mostrato le potenzialità della cultura, ritenendola quale componente chiave nello studio della responsabilità nelle organizzazioni. L'autore ha analizzato l'interazione tra l'autonomia e la responsabilità nelle aziende pubbliche, e ha rilevato dei meccanismi formali e informali di responsabilità che sono dovuti in parte alle variabili culturali.

La variabile utilizzata per spiegare le differenze nel grado di formalizzazione delle procedure è l'avversione al rischio (Chow et al., 1999; Chow et al, 1996; Daley et al., 1985). Nelle culture che si sentono minacciate da eventi futuri, si tende a ridurre il rischio stabilendo delle procedure e delle linee guida precise. All'interno dell'azienda, in alcune culture le persone devono seguire una procedura determinata per svolgere un tipo di attività, vengono cioè definite le mappe delle attività dove vengono elencate le prassi che i soggetti devono rispettare. Chow C. W. et al. (1996) hanno condotto una ricerca sulla relazione tra i sistemi di controllo in contesti diversi. Il confronto è stato effettuato tra un'azienda americana ed un'altra

giapponese (Toshiba). I risultati hanno confermato che i manager giapponesi, rispetto ai manager statunitensi, sono sottoposti a controlli più severi e burocratici, dovendo rispettare direttive e procedure standard prefissate. In Giappone esiste una distanza di potere alta rispetto agli Stati Uniti, questo significa che la divisione di potere all'interno dell'azienda è accettata dai valori culturali, perciò si tende ad avere dei controlli rigorosi e burocratici. Secondo la tassonomia di Hofstede (1980) la cultura giapponese tende a controllare gli eventi futuri, esiste la convinzione per cui i giapponesi si sentono minacciati da questi ultimi. Questo si traduce all'interno dell'azienda in termini di procedure e atti che cercano tenere sotto controllo e di ridurre il rischio proveniente da eventi futuri. In un'altra ricerca Chow C. W. et al (1999) hanno indagato sulle preferenze nel sistema di controllo in relazione alla cultura nazionale in 18 aziende di origini giapponesi, statunitensi e cinesi. Gli autori hanno mostrato che la cultura nazionale ha un ruolo centrale nella progettazione di un sistema di controllo. Le dimensioni del sistema di controllo analizzate dagli autori sono: la decentralizzazione, strutturazione delle attività, partecipazione al budget, formalizzazione delle procedure, valutazione e performance, l'utilizzo di strumenti che riducono la soggettività, performance e incentivazione. Macarthur J. B. (2006) ha esaminato la differenza tra le pratiche di gestione in Germania e in U.S.A. Viste le differenze culturali tra i due Paesi, l'autore ha concluso che le pratiche di gestione tedesche non possono essere implementate con successo nelle aziende statunitensi. In particolare l'autore ha esaminato le seguenti caratteristiche delle pratiche di gestione: la flessibilità, il tempo di lavoro, il grado di controllo, la puntualità, precisione, la presenza di responsabili, l'orientamento strategico, la resistenza al cambiamento.

Tabella 7. Organizzazione e cultura nazionale

Fase del processo del sistema di controllo	Dimensioni culturali	Autori
Organizzazione	Distanza di potere, collettivismo e individualismo e avversione al rischio	Chow et al., 1999; Chow et al., 1996; Harison et al., 1994; Chow et al. 1996; Daley et al., 1985

Dall'analisi della letteratura emerge che la seconda fase del processo del sistema di controllo è collegato a varie dimensioni culturali (tabella 7). In particolare alla distanza di potere, al collettivismo e individualismo, e all'avversione all'incertezza. Le prime due dimensioni influenzano il grado di decentramento / accentrimento, mentre la terza influenza il grado di formulazione delle procedure.

#### 3.4.4 Cultura nazionale, misurazione e valutazione

La valutazione e la misurazione dei risultati è l'ultima fase del processo del sistema di controllo. Con la valutazione vengono misurati e valutati i risultati raggiunti, e vengono definiti dei sistemi di incentivazione / di penalizzazione in relazione ai risultati raggiunti. La responsabilizzazione sui risultati non è la stessa in tutte le culture, in alcune esistono delle regole predefinite per incentivare le persone, mentre in altre culture il premio o l'incentivo viene dato a discrezione del responsabile (Chow et al. 1999; Bailes et al. 1991). La letteratura suggerisce che nelle culture individualiste sono diffusi dei piani incentivanti ben definiti, mentre nelle culture collettiviste il premio è data a discrezione del responsabile. Un'altra variabile

culturale che potrebbe influenzare la modalità di incentivazione è l'avversione al rischio (Kagano et al., 1985). Le persone che non hanno fiducia nel futuro preferiscono delle modalità ben chiare per gli incentivi, quindi si tende a progettare un sistema incentivante basato su degli indicatori precisi. L'avversione al rischio potrebbe influenzare anche l'utilizzo degli strumenti che riducono la soggettività all'interno dell'azienda, in alcune culture si utilizzano vari strumenti come il budget flessibile, o il budget per centri di responsabilità, e si tende a stabilire delle risorse e degli obiettivi chiari in modo da ridurre la discrezionalità dei vari responsabili .

Merchant et al. (2011) hanno indagato sull'utilizzo dei sistemi di misurazione e di compensazione nel settore automobilistico in Cina, Olanda e negli Stati Uniti. Gli strumenti di misurazione e di compensazione sono più diffusi in Cina che in Olanda e negli Stati Uniti, in Cina gli strumenti utilizzati non si basano necessariamente su indicatori finanziari e non ci sono sempre delle formule precise per l'assegnazione degli incentivi. Secondo gli autori le differenze nei sistemi di misurazione e di rilevazione sono dovute in parte alla cultura nazionale, in particolare alla mascolinità e alla distanza di potere. Nelle culture maschiliste si tende ad avere dei sistemi basati sulla competizione e su degli indicatori finanziari, a differenza delle culture femminili in cui si tende a preferire sistemi basati sull'esigenza e senza formule precise. L'accettazione dell'utilizzo della discrezione nella distribuzione degli incentivi in Cina, ad esempio, secondo gli autori deriva da un maggior rispetto dell'autorità, dove quello che ha il potere decide. In un'altra ricerca Janson et al.,(2009) hanno indagato sulle differenze nei sistemi di incentivazione negli Stati Uniti e in Olanda. Il loro obiettivo era quello di determinare le differenze esistenti tra i sistemi di incentivazione nel settore automobilistico. Gli autori hanno trovato differenze significative nei sistemi di incentivazione in Olanda in comparazione con i

sistemi adottati dall'industria automobilistica negli Stati Uniti. L'utilizzo degli incentivi è meno diffuso in Olanda rispetto agli Stati Uniti, le differenze esistenti nell'utilizzo degli strumenti di incentivazione, secondo gli autori, sono dovuti in parte alle variabili culturali e istituzionali. Papamarcos et al. (2007) hanno esaminato la relazione tra due dimensioni culturali, l'individualismo e all'opposto il collettivismo, e la progettazione di un sistema di incentivazione e produttività. L'autore ha mostrato che il sistema di incentivazione nelle culture individualiste influenza il livello di produttività, mentre nelle culture collettiviste il sistema incentivante come proposto non influenza il livello di attività. Nelle culture individualiste esiste una propensione alla competizione, incentivare potrebbe aumentare il livello di attività e di performance. Anche se nelle culture collettiviste il sistema proposto ha avuto meno impatto sul livello di attività, questo pone la domanda sull'adeguatezza dei sistemi di incentivazione basati sulla performance individuale nelle culture collettiviste.

Chiang e Birth (2005) hanno esaminato le preferenze ed il trasferimento del sistema di ricompensa da una cultura ad un'altra. Per indagare sulle preferenze del sistema di ricompensa gli autori hanno applicato il modello di Hofstede, gli autori hanno utilizzato un campione di 1005 persone del settore bancario da vari Paesi (Canada, Finland, Hong Kong, Cina e UK). I risultati hanno mostrato significative differenze tra le culture in termini di preferenze relative al sistema di ricompensa. La progettazione, l'implementazione e il trasferimento di un sistema di ricompensa richiede, secondo gli autori, la considerazione delle variabili culturali. Merchant et al (1995) hanno rilevato le differenze nella misurazione, valutazione e la ricompensa tra aziende statunitensi e taiwanesi. Gli autori hanno notato alcune differenze nel sistema di ricompensa tra le aziende provenienti da culture diverse. In particolare gli

autori hanno constatato che in Taiwan si utilizzano di meno incentivi e bonus di lungo termine.

*Tabella 8. Misurazione, valutazione e cultura nazionale*

<b>Fase del processo del sistema di controllo</b>	<b>Dimensioni culturali</b>	<b>Autori</b>
Misurazione e valutazione	Mascolinità, distanza di potere, individualismo, avversione per l'incertezza.	Chow et al. 1999; Bailes et al. 1991; Kagono et al., 1985; Merchant et al. (2011)
	Livello di educazione, esperienza dei manager, livello dello sviluppo economico, convinzioni dei manager circa il funzionamento della borsa dei valori, mobilità della forza del lavoro, il settore di attività, il modello di crescita aziendale, l'utilizzo o meno di consulenti esterni	Merchant et al. (1995)

Gli autori hanno inoltre, proposto varie dimensioni culturali che potrebbero spiegare le differenze o le analogie esistenti, le dimensioni sono le seguenti: livello di educazione e esperienza dei manager, il livello dello sviluppo economico, le convinzioni dei manager circa il funzionamento della borsa dei valori, la mobilità della forza lavoro, il settore di attività, il modello di crescita aziendale, l'utilizzo o meno di consulenti esterni.

Possiamo quindi affermare dall'analisi della letteratura che i sistemi di valutazione risultano collegati a varie dimensioni culturali (tabella 8), in particolare alla mascolinità, alla distanza di potere, all'individualismo e all'avversione per l'incertezza.

Altri autori hanno individuato altre caratteristiche culturali che potrebbero influenzare i sistemi di valutazione, in particolare Merchant et al. (1995) ha mostrato come i sistemi incentivanti sono legati agli elementi seguenti: livello di educazione e esperienza dei manager, livello dello sviluppo economico, convinzioni dei manager circa il funzionamento della borsa dei valori, mobilità della forza del lavoro, il settore di attività, il modello di crescita aziendale, l'utilizzo o meno di consulenti esterni.

#### **IV. Trasferimento dei sistemi di controllo**

Come è stato evidenziato nel capitolo precedente la cultura nazionale è un elemento centrale per capire le diversità nei sistemi di management. La relazione tra i valori culturali condivisi e la performance aziendale (Newman e Nollen, 1996) implica che i sistemi di controllo efficienti in una cultura possono non esserlo in un'altra. La considerazione della cultura nazionale diventa, quindi, un fattore significativo per l'efficienza dei sistemi di controllo. In tal senso le aziende internazionalizzate devono considerare la diversità nel processo di trasferimento dei sistemi di controllo dall'azienda madre alla filiale estera<sup>14</sup>. Le aziende internazionalizzate, però, tendono in generale ad esportare i sistemi di controllo adottati nell'azienda madre alle filiali estere, ed in questo processo, le variabili culturali nella maggior parte dei casi non sono considerate nel processo di trasferimento (Bhagat et al. 2002; Javidan et al. 2005). La letteratura suggerisce che persone provenienti da culture diverse mostrano differenti attitudini nei confronti di simili pratiche di gestione (Hofstede 1980, Chow et al ,1996). La conoscenza e la cultura nelle aziende sono indissolubilmente collegate tra loro, l'efficacia quindi del trasferimento delle conoscenze è condizionata dalla considerazione della cultura nel processo di trasferimento (Jing Liu, 2010). Le multinazionali devono, quindi, considerare la diversità culturale nel trasferimento dei sistemi di controllo. L'efficienza di sistemi di controllo, secondo l'approccio culturale, è collegata alla cultura nazionale. Questo perché i sistemi di controllo rispecchiano e portano dei valori della cultura di origine, ed il trasferimento in un

---

<sup>14</sup> In questo lavoro il concetto di azienda internazionalizzata viene utilizzato per indicare un'azienda stabilmente operante sui mercati esteri il cui obiettivo risiede nella creazione di valore (Sanguigni, 2002). Il concetto viene utilizzato anche per indicare un'azienda multinazionale, questa ultima è definita come entità economica operante contestualmente in più Stati (Salerno, 2005).

altro contesto, senza la considerazione delle diversità culturali, potrebbe non essere la soluzione giusta per la multinazionale.

In questo capitolo si cercherà di analizzare la letteratura relativa al trasferimento dei sistemi di controllo di gestione dall'azienda madre alla filiale estera. Prima dell'analisi della letteratura si cercherà di comprendere e di analizzare studi precedenti riguardo l'importanza della cultura nel processo di trasferimento. Successivamente si cerca di analizzare la relazione tra la filiale e l'azienda madre e gli approcci utilizzati per studiare il trasferimento.

#### 4.1 Cultura e aziende internazionalizzate

Precedenti studi hanno rilevato il problema del disallineamento culturale nel processo di trasferimento delle conoscenze dall'azienda madre alla filiale estera (Bhagat et al. 2002; Javidan et al. 2005). Il trasferimento delle pratiche di management in una nuova cultura potrebbe creare dei problemi di resistenza e di inefficienza. Il processo di trasferimento ad una nuova cultura richiede, da parte delle persone della cultura di destinazione, una capacità di assimilazione delle conoscenze nuove. La capacità di assimilazione è influenzata dalle differenze culturali tra le pratiche di management ed i valori culturali dei soggetti del sistema azienda. Le differenze tra i valori diffusi all'interno dell'azienda e i valori condivisi potrebbero influenzare la capacità dei dipendenti di acquisire queste nuove conoscenze (Bhagat et al. 2002; Simonin 1999). Il trasferimento delle pratiche di management richiede quindi la considerazione dei valori culturali da parte dell'azienda madre e un'apertura alla diversità da parte della filiale estera (Hartel & Fujimoto 2000; Hobman, Bordia & Gallois 2004; Mitchell, Nicholas & Boyle 2009).

La cultura è stata sottovalutata dalle multinazionali nel processo di trasferimento, Van Der Stede (2003) ha indagato sull'effetto della cultura nazionale sul sistema di controllo e di incentivazione nelle aziende Belghe che operano a livello internazionale. L'autore ha concluso che l'effetto relativo al ruolo dell'azienda madre è più dominante rispetto all'effetto delle variabili culturali di contesto (Van Der Stede, 2003). L'azienda madre cerca quindi di unificare le procedure nelle filiali di tutto il mondo, e quindi di imporre la sua logica. Yousfi (2011) ha esaminato la maniera con cui la cultura nazionale influenza il processo di trasferimento del sistema di management dall'azienda madre alla filiale estera, l'autore ha esaminato il caso di una multinazionale francese che ha costituito una filiale in Giordania. I risultati hanno confermato la rilevanza della cultura giordana nelle fase di implementazione del sistema di management. In particolare l'autore ha mostrato come nonostante l'implementazione di un sistema di management moderno, la filiale estera continua a conciliare la modernità con la tradizione. Le differenze sottolineate dall'autore riguardano la gestione dei conflitti e la mancanza di affermazione del carattere individuale nel sistema di management. La cultura giordana è più collaborativa rispetto a quella francese, l'adattamento alle caratteristiche culturali permette di avere un sistema di management efficiente. Chanchai e Wong (2010) hanno analizzato le pratiche di management utilizzate dalla multinazionali cinesi che operano in Bangkok. Gli autori hanno confermato l'esistenza di differenze culturali tra i cinesi e i thailandesi. I manager cinesi presenti a Bangkok conservano ancora la cultura di origine e non si adattano alle caratteristiche locali. Gli autori suggeriscono che per facilitare il lavoro e aumentare la sinergia all'interno dell'azienda si devono considerare le differenze culturali tra i cinesi e i thailandesi. Abdullah et al (2011) hanno esaminato la diversità culturali all'interno delle multinazionali in Bangladesh,

in particolare gli autori si sono concentrati sul sistema di ricompensa, sulla sicurezza sul posto di lavoro, sulla selezione e formazione del personale e sulla decentralizzazione. I risultati hanno mostrato che la cultura gioca un ruolo centrale nella determinazione degli elementi analizzati. Le multinazionali devono prendere in considerazione le variabili culturali per potere avere un sistema di management efficiente. Rafferty (2001) ha indagato sui vincoli nel trasferimento dei sistemi di controllo giapponese ai Paesi occidentali, concludendo che la società giapponese è diversa culturalmente, alcuni comportamenti che sono accettati dalla cultura giapponese saranno difficilmente precipitati diversamente dalla cultura occidentale. In particolare l'autore ha sottolineato come la filosofia dell'armonizzazione, della collaborazione e della fiducia, diffusa in Giappone non si trova nelle culture occidentali.

Capire quindi i meccanismi di funzionamento dell'azienda richiede la considerazione anche di variabili culturali, Makela et al (2012) hanno esaminato come la similarità culturale all'interno della multinazionale favorisca la condivisione delle conoscenze tra l'azienda madre e le filiali estere. Nel contesto della multinazionale la non somiglianza culturale potrebbe essere un freno o fattore critico alla condivisione delle conoscenze. Avere due culture diverse è considerato quindi un ostacolo alla condivisione della conoscenza, questo significa che il trasferimento del sistema di controllo utilizzato dall'azienda madre potrebbe essere ostacolato dalla diversità culturale, e potrebbe non essere funzionale nella filiale estera. In altri termini, la condivisione o il trasferimento di un sistema di controllo dall'azienda madre alla filiale estera o viceversa è condizionato dalla similarità culturale dei due contesti.

Rosenblatt (2011) ha esaminato la diffusione dei valori globali di lavoro all'interno delle multinazionali, mostrando che la diffusione dei valori globali è condizionata in primo luogo dal grado di istituzionalizzazione dei valori e, in particolare, da due variabili culturali. Il grado di istituzionalizzazione dipende dall'internalizzazione e dalla condivisione dei valori stessi, questo significa che la diversità dei valori culturali ostacola la diffusione dei valori manageriali a livello globale. Questo ha respinto l'idea che, secondo alcuni autori, le differenze culturali si stiano eliminando e le culture stiano convergendo, e che esistano dei valori globali anche nel mondo del lavoro e delle aziende (Shokef, et al., 2007). In questa ottica le multinazionali hanno un importante ruolo nella diffusione dei valori a livello globale (Shokef and Erez, 2006), le pressioni istituzionali, in particolare regolative e normative, contribuiscono alla diffusione dei valori globali di lavoro all'interno delle aziende in tutto il mondo (Scott, 1995). La struttura sociale e culturale ha un ruolo importante nel processo di istituzionalizzazione, in quanto si ritiene che la cultura si può diffondere tramite delle regole e dei meccanismi imposti da enti che detengono il potere, ad esempio la multinazionale o lo stato. Questo significa che tramite regole e meccanismi si può cambiare e modificare la cultura. In altri lavori di tipo istituzionale, come vedremo nel paragrafo successivo, alcuni autori hanno identificato due fasi del processo di istituzionalizzazione, la prima riguarda l'implementazione e la seconda l'internalizzazione (Kostova and Roth, 2002). Internalizzare una procedura dipende molto dalle variabili culturali, e se le distanze sono minime l'internalizzazione avviene con successo. Se invece ci sono differenze culturali significative l'internalizzazione richiede tempo e risorse, ed i conflitti di tipo culturale possono persistere in questo caso. La diffusione dei valori globali dipende molto dal grado di accettazione dei valori nuovi, la cultura può essere un ostacolo alla diffusione dei

valori stessi. Gelfand et al. (2004) ha mostrato che l'adozione dei valori globali di lavoro dipende dalle diversità culturali, in particolare dall'individualismo e dal collettivismo. Il primo impatto con valori diversi può causare dei conflitti all'interno dell'azienda, che sono gestiti in termini diversi da cultura ad un'altra (Yousfi, 2011).

I risultati delle ricerche mostrano che vi sono dei contrasti di tipo culturale all'interno delle multinazionali, la cultura è quindi un elemento significativo per determinare il sistema di controllo più adatto. La cultura rappresenterebbe una barriera nel processo di trasferimento (Kedia, 1988), la cui considerazione è necessaria per il successo del processo di trasferimento (Jihong, C. et al., 2010). Il buon esito dello stesso è condizionato dalla rilevanza dei valori culturali (Liu, 2010). La diversità culturale deve essere considerata dall'azienda che decide di trasferire una conoscenza o una pratica da una cultura ad un'altra. Il trasferimento di conoscenza può essere particolarmente difficile quando l'azienda madre e la filiale non condividono i valori culturali. Le barriere al trasferimento emergono, in particolare, quando il trasferimento avviene tra due contesti culturali diversi (Gupta and Govindarajan, 2000).

I risultati presentati in precedenza hanno varie implicazioni, in particolare sulla necessità di un adattamento del sistema di budgeting nel caso di trasferimento da un contesto ad un altro, in effetti alcune pratiche devono essere adattate al contesto e alla cultura nazionale (Shen, 2004; Harrison and McKinnon, 1999), ma d'altronde non si sa quali adattamenti si devono fare e quando non necessari, Hexter and Woetzel, 2007; Allen et al., 2004; Milkovich and Bloom, 1998) hanno sottolineato ad esempio che il sistema di ricompensa non è adeguato ai vari contesti, esso deve essere adattato ma il problema su che cosa bisogna adattare è ancora aperto.

L'obiettivo principale della filiale nella prima fase è quello di giustificare l'esistenza di sé stessa invece di agire per aumentare l'efficienza (White e Poynter, 1984). Nella prima fase la filiale può essere guidata dall'azienda madre, le politiche di gestione potrebbero essere quelle adottate dall'azienda madre, ma col tempo si creerebbero dei conflitti di tipo culturale. In questo senso, l'adattamento alle specificità locali e culturali potrebbe avvenire una volta che la filiale trova ragione di essere.

#### 4.2 Filiale estera e autonomia

Il rapporto tra l'azienda madre e la filiale estera può essere analizzato secondo due punti di vista, dal punto di vista dell'azienda madre e dal punto di vista della filiale estera. Ferner et al. (2004) hanno individuato due correnti di pensiero. La prima corrente mette l'enfasi sul ruolo dell'azienda madre, della centralizzazione, della formalizzazione delle decisioni e delle procedure. La seconda corrente invece evidenzia il ruolo della filiale estera.

La prima corrente non nega il ruolo della filiale estera, come soggetto attivo, ma dà maggiore importanza all'azienda madre. La filiale estera potrebbe cioè avere autonomia decisionale e potrebbe perfino influenzare le scelte dell'azienda madre. Il grado di autonomia e il rapporto tra l'azienda madre e la filiale estera variano a seconda dell'azienda, e possono essere influenzati, come notano Ferner et al. (2004), dall'ambiente in cui opera la filiale estera (Bartlett, C. and Ghoshal, S., 1989). Gli autori hanno sottolineato l'esistenza di un'eterogeneità tra le filiali all'interno della stessa multinazionale. Nel rapporto tra le due, però, l'azienda madre è molto influente e non lascia larga autonomia alle filiali estere, anzi, cerca di unificare le politiche a livello di multinazionale (Bartlett, C. and Ghoshal, S., 1989).

Papanastassiou (1999) ha condotto una ricerca all'interno di 145 filiali in vari Paesi europei, con l'obiettivo di capire la fonte delle tecnologie utilizzate dalle filiali estere. In questo senso, l'autore ha concluso che la maggior parte delle tecnologie utilizzate derivano dalle aziende del gruppo e non sono influenzate dal contesto nazionale.

La seconda corrente concentra l'analisi sulla filiale estera e sul suo ruolo, in tal senso anche la filiale estera può avere un ruolo all'interno del gruppo. In altri termini, essa non subisce solo le decisioni dell'azienda madre ma può agire autonomamente e contribuire anche alla crescita e allo sviluppo della stessa. All'interno di questa corrente è condivisa l'idea che la filiale estera è in grado di agire con maggiore autonomia e può avere un ruolo fondamentale all'interno dell'organizzazione, intesa come la multinazionale (Bartlett and Ghoshal, 1989). L'autonomia deve essere considerata non solo nelle decisioni ma anche nelle pratiche che deve utilizzare la filiale estera (White and Poynter 1984). L'autonomia implica una tendenza alla considerazione dei valori e delle caratteristiche del contesto culturale nel modo di gestire la filiale estera.

I risultati della prima corrente confermano in parte l'esistenza delle eterogeneità tra le filiali della stessa multinazionale e la rilevanza dell'ambiente nel rapporto tra l'azienda madre e la filiale estera. La diversità tra la filiale e l'azienda madre potrebbe dar luogo a dei conflitti, l'azienda madre deve rinunciare in parte al potere che detiene a favore della filiale estera, le procedure e il controllo formale sarebbero meno efficienti rispetto ad un controllo di tipo culturale (Herbert, 1999; Prahalad and Doz, 1981). Tsai (2002) ha confermato i risultati concludendo che la centralizzazione e il coordinamento gerarchico potrebbero avere degli effetti negativi sul

trasferimento delle conoscenze. Lo stesso anche per la seconda corrente, che conferma l'importanza dell'autonomia anche nelle pratiche di management che si devono utilizzare. Dare autonomia significa dare un margine alla discrezionalità nelle decisioni, questo implica maggior considerazione dei valori culturali da parte della filiale estera.

#### 4.3 Il trasferimento dei sistemi di controllo dall'azienda madre alla filiale estera: gli approcci di studio

Il trasferimento dei sistemi di controllo è stato studiato utilizzando nella maggior parte dei casi approcci di tipo istituzionale (Boussebaa et al.2012; Kostova e Roth, 2002). Ad eccezione di alcuni studiosi che hanno utilizzato altri approcci. In particolare March and Olson (1989) hanno sviluppato un modello basato su una prospettiva contingente, secondo il quale le decisioni dei manager delle multinazionali sono razionali. I manager cercano di massimizzare la performance scegliendo delle strutture organizzative che rispettano le caratteristiche contingenti dell'ambiente, come la domanda di mercato e la tecnologia. Oliver (1991) ha utilizzato una prospettiva basata sulla teoria della agenzie, secondo la quale l'azienda madre e la filiale estera sono considerate come due agenti, l'agente principale è l'azienda madre e l'agente secondario è la filiale. La filiale non subisce solo, la sua risposta varia a seconda delle sue caratteristiche tra cui la cultura e le variabili istituzionali. Gong (2003) ha utilizzato la teoria delle agenzie, ipotizzando che, una volta trasferite le conoscenze dall'azienda madre alla filiale estera, la filiale non le subisce solo ma agisce come agente. L'autore ha concluso che il successo del trasferimento è condizionato alla fine dalle distanze culturali. Bonach e Pla (2005) hanno utilizzato la teoria dei costi di transazione per indagare sulle decisioni della

multinazionale di trasferire o meno i manager. In questi casi si ipotizza che l'azienda madre fa delle scelte razionali per quanto riguarda il trasferimento o meno delle pratiche di gestione. Si ipotizza che una filosofia manageriale condivisa possa aiutare a ad avere una strategia di successo a livello globale (Roth et al. 1991).

La teoria contingente e quella basata sulla teoria delle agenzie o sui costi di transazione non sono molto diffuse, il trasferimento dei sistemi di controllo è stato analizzato in particolare dalla teoria istituzionale. Prima dell'analisi della letteratura istituzionale riguardo al trasferimento dei sistemi di controllo dall'azienda madre alla filiale estera, verrà analizzata l'evoluzione storica della teoria istituzionale.

#### 4.3.1 Evoluzione della teoria istituzionale

La nascita dell'approccio istituzionale si deve agli studi di politica economica, in particolare agli studi di Veblen (1898), Selznick (1949). La teoria istituzionale ha messo al centro dell'analisi l'importanza del rapporto tra l'azienda e le condizioni dell'ambiente, così l'organizzazione è entrata in azione reciproca con l'ambiente di riferimento. Gli istituzionalisti vedono le organizzazioni come un aggregato di individui che ha come obiettivo la massimizzazione della propria utilità. L'approccio istituzionale ha messo in primo piano i condizionamenti di ordine materiale e simbolico che le istituzioni storiche esercitano sull'orientamento ed sul comportamento umano. Sono gli uomini a creare le istituzioni, ma queste retroagiscono sugli uomini ponendo vincoli e restrizioni, condizionandoli nei loro aspetti cognitivi e normativi (Bonazzi, G., 2006).

A livello teorico l'approccio istituzionale ha avuto delle lacune, esso ha fallito nel sottolineare l'importanza del processo evolutivo dello sviluppo delle istituzioni

(Rutherford, M., 1996). In ogni caso, il suo insuccesso non è stato dovuto alla proposizione di domande di ricerca sbagliate, ma piuttosto si riferisce alle risposte descrittive e relative ad un contesto storico specifico che l'approccio ha tentato di dare (Powell and Di Maggio, 1991).

Negli anni 70 è stato sviluppato l'approccio neo-istituzionale, il quale ha cercato di capire perché vi sono organizzazioni diverse con dei modelli organizzativi simili. A differenza della teoria istituzionale di Selznick (1948) dove il potere delle istituzioni esterne è considerato la chiave di lettura, nella teoria neo-istituzionale l'importanza è data all'adattamento che legittima socialmente l'organizzazione.

L'approccio istituzionale e l'approccio neo-istituzionale condividono l'idea della non razionalità degli attori: il primo considera la non razionalità nelle procedure informali adottate dall'organizzazione dovute alle pressioni degli attori esterni che hanno potere. Il secondo invece considera la non razionalità nelle procedure formali dell'organizzazione dovute a delle pressioni tra organizzazioni e alle convinzioni culturali. Powell e Di Maggio (1991) hanno cercato di approfondire i motivi di omogeneizzazione di organizzazioni che appartengono allo stesso contesto. Gli autori hanno identificato tre meccanismi con cui le organizzazioni diventano simili:

- ✓ l'isomorfismo coercitivo: dovuto alle pressioni e al bisogno di legittimazione. Le pressioni, che potrebbero essere formali o non, sono esercitate da altre organizzazioni da cui dipende l'organizzazione e da pressioni di tipo culturali. Se si pensa ad esempio alle pressioni esercitate dall'azienda madre nei confronti della o delle filiali estere, o nei confronti delle aziende controllate.

- ✓ l'isomorfismo mimetico: legato ai processi di imitazione dovuti alla incertezza, questa ultima come sottolineano gli autori potrebbe derivare dall'incertezza nell'utilizzo della tecnologia, nella definizione degli obiettivi generali dell'organizzazione o all'incertezza dovuta alla scarsa comprensione dell'ambiente esterno. L'incertezza porterebbe l'organizzazione a imitarne altre per evitare l'ambiguità. La somiglianza tra le organizzazioni e le loro strutture potrebbe derivare da un contesto caratterizzato da un grado elevato di incertezza, questo porterebbe le organizzazioni ad adottare soluzioni simili, in quanto il cambiamento potrebbe essere costoso in questo contesto. Esse tendono ad utilizzare soluzioni già presenti in altri contesti operativi credendo che queste siano le migliori possibili o che ne garantiscano più facilmente la legittimazione.
- ✓ l'isomorfismo normativo: l'ultimo motivo che potrebbe spiegare la somiglianza tra le organizzazioni è chiamato isomorfismo normativo. Questo ultimo deriva in particolar modo dal professionalismo, inteso come la lotta dei vari membri che rappresentano una professione alla definizione delle condizioni e dei vari modi di lavoro. Due sono le fonti di isomorfismo in questo caso, la prima è l'esistenza di un sistema educativo che legittima il professionalismo e crea le conoscenze base a tale proposito. La seconda è l'esistenza dei network professionali che diffondono le conoscenze in maniera rapida. Le università sono quelle che creano la consapevolezza professionale e formano i manager. Avere la stessa formazione significherebbe avere la stessa concezione nei confronti di problemi simili, questo porterebbe ad adottare le stesse soluzioni.

L'approccio neo-istituzionale assume, quindi, che le procedure formali delle organizzazioni riflettano i miti istituzionali dell'ambiente in cui opera l'organizzazione, invece che dalle esigenze relative all'attività dell'organizzazione. Le strutture organizzative sono create e strutturate secondo questi miti, in contesti fortemente istituzionalizzati le organizzazioni dovrebbero dunque supportarli. La legittimità è condizionata dal rispetto delle istituzioni, il successo e la sopravvivenza quindi dipendono dal rispetto delle istituzioni (Meyer et al., 1991).

Un altro aspetto da sottolineare è il rapporto esistente tra le istituzioni e la cultura. Zucher (1977) ha confermato l'importanza delle istituzioni e il suo condizionamento alle scelte compiute dalle persone, ma ha sottolineato il ruolo delle istituzioni nel trasferimento della cultura da una generazione ad un'altra. La conoscenza sociale, una volta istituzionalizzata diventa un dato di fatto, diventa una parte della realtà oggettiva, e può essere trasmessa direttamente su tale base. Gli individui, tramite il loro comportamento, trasmettono una realtà istituzionalizzata, questa ultima definisce cioè che è giusto e reale, macro e micro livelli sono intrecciati tra di loro. La Zucker (1977) ha proposto l'approccio etnometodologico, con cui nessuna azione può avere significato indipendentemente dal suo contesto. Per capire come le istituzioni influenzano le azioni e le scelte degli individui, il ricercatore dovrebbe studiare il legame dal punto di vista degli individui, dovrebbe analizzare come gli individui rispondono ai condizionamenti esercitati dalle istituzioni. Nell'approccio etnometodologico non c'è bisogno di riconoscere il postulato funzionalista della interiorizzazione di valori per spiegare l'origine dell'ordine sociale. Ciò che interessa agli etnometodologici è la conoscenza ravvicinata di come l'ordine sociale viene percepito e trasmesso nella vita quotidiana, partendo dalla constatazione che nel senso comune le istituzioni sono esperite come strutture oggettive e resistenti, fonte

estriore di ogni significato per le azioni individuali (Bonazzi, 2000). Nel suo lavoro la Zucker (1977) ha sostenuto che differenti gradi di istituzionalizzazione influenzano la persistenza e il trasferimento della cultura tra le generazioni, i risultati della sua ricerca hanno confermato la sua ipotesi di base, quando aumenta il grado di istituzionalizzazione diventa più facile il trasferimento e la continuità culturali tra le generazioni. Il cambiamento risulta quindi difficile in contesti istituzionalizzati, una volta che una procedura o una norma diventa come istituzione aumenta la resistenza al cambiamento.

I risultati verificati dall'autore sono molto importanti ai fini di questa ricerca: il grado di istituzionalizzazione aumenta con l'aumento della socializzazione, e l'internalizzazione della norma stessa aumenta quando queste procedure diventano realtà e vengono date per scontato. La socializzazione e l'internalizzazione delle norme avviene quando le norme stesse sono compatibili con i valori culturali degli individui, una volta che una norma viene istituzionalizzata il suo trasferimento e la sua persistenza tra le generazioni aumenta, aumenta anche la resistenza al cambiamento. I valori condivisi dalle persone, a nostro parere, hanno un ruolo centrale prima nella socializzazione e nella internalizzazione e successivamente nella trasmissione e mantenimento delle norme e procedure.

#### 4.3.2 Lo studio della diversità nel processo di trasferimento

L'approccio neo-istituzionale è stato utilizzato per studiare la diversità tra i sistemi di management, tale approccio presume che in contesti diversi i sistemi di management debbano essere diversi. L'idea che i sistemi di controllo siano il risultato di un predefinito e razionale comportamento è stata messa in dubbio dall'approccio neo-

istituzionale. I comportamenti e le azioni effettuate dalle persone non sono del tutto razionali, ma dipendono anche dal contesto in cui le aziende operano (Meyer e Rowan, 1977; Burchell et al, 1980; Boland e Pondy, 1983; Meyer e Scott 1983). Le persone associano certe azioni e regole a contesti istituzionali specifici (March and Olsen, 1984). Le azioni e le regole istituzionalizzate vengono seguite perché sono percepite come naturali, come parte della normale realtà e come azioni legittime (March and Olsen, 2006). Le regole istituzionali che le organizzazioni incorporano funzionano come dei miti che legittimano l'azienda e la guidano verso la stabilità. Queste regole contribuiscono anche alla sopravvivenza dell'organizzazione. La struttura dell'organizzazione viene creata ed elaborata seguendo dei miti in un contesto altamente istituzionalizzato. Le organizzazioni devono supportare questi miti per essere accettate dalla società, ma nello stesso momento devono adottare delle procedure di tipo pratico. Queste ultime indirizzano l'organizzazione verso il raggiungimento dell'efficienza. In questo senso i due requisiti di legittimità e di efficienza potrebbero essere in disaccordo tra di loro, promuovendo quale soluzione ideale quella di trovare uno stato di accorpamento (Meyer and Rowan, 1977). Alcune azioni e regole vengono giudicate appropriate solo in condizioni specifiche, quindi che il sistema di management potrebbe non essere razionale o efficiente. Le scelte e i sistemi con cui viene gestita l'azienda non dipendono solo dai calcoli razionali, la struttura aziendale è il risultato delle scelte compiute in un contesto istituzionale, caratterizzato da valori culturali specifici. Si presume quindi che in contesti istituzionali diversi, con valori culturali diversi i sistemi di gestione debbano essere differenti gli uni dagli altri.

La diversità è stata analizzata secondo varie teorie, tutte collocate all'interno del neoistituzionalismo. Boussebaa et al., (2012) hanno indicato tre diverse teorie basate sull'approccio neo-istituzionale:

- Dualità istituzionale
- Il capitalismo comparativo
- post-colonialismo

a. Dualità istituzionale

Con *dualità istituzionale* si intende la presenza di due contesti istituzionali diversi tra di loro, questo è il caso delle aziende che trasferiscono i sistemi di controllo da un contesto istituzionale diverso rispetto a quello di origine. Kostova (1999) ha analizzato il trasferimento dei sistemi manageriali all'interno delle multinazionali, l'autore ha sviluppato un approccio teorico che individua quali sono i fattori che contribuiscono al successo del trasferimento nelle multinazionali. Nel suo lavoro l'autore ha fatto una differenza tra l'implementazione e l'internalizzazione delle strategie organizzative, l'implementazione misura il grado con cui le procedure formali e le pratiche sono utilizzate, l'internalizzazione invece è la condivisione dei simboli e dei valori su cui trovano fondamento le pratiche adottate dall'azienda. L'internalizzazione si raggiunge se i sistemi manageriali trasferiti sono fusi con i valori dell'azienda, questo avviene quando le pratiche sono accettate dai riceventi, e quando essi vedono i propri valori compatibili con quelli alla base delle pratiche organizzative.

Il successo del trasferimento è legato ai profili istituzionali, intesi come i profili cognitivi, regolatori e normativi (Kostova e Roth, 2002). È legato anche alle

caratteristiche organizzative della filiale estera e alla compatibilità tra la cultura (Youssfi, 2011) organizzativa e i valori su cui posano le pratiche aziendali (Kostova 1999). L'esistenza di una distanza tra i profili istituzionali, la presenza di una cultura aziendale che non supporta l'apprendimento, la incompatibilità tra i valori simbolici dei sistemi manageriali trasferiti e i valori della cultura aziendale porterebbero al fallimento dell'internalizzazione delle pratiche. Le pratiche potrebbero essere implementate ma non internalizzate, l'internalizzazione infatti, avviene quando la distanza tra i profili istituzionali è minima, quando esiste un'apertura all'apprendimento da parte delle filiali estere e quando i valori simbolici della strategia organizzativa imposta dall'azienda madre e la cultura aziendale del ricevente sono compatibili tra di loro. In un altro lavoro simile Kostova e Roth (2002) hanno esaminato sotto l'aspetto della dualità istituzionale per quanto riguarda l'adozione delle pratiche organizzative da parte delle filiali estere. Gli autori hanno individuato due fattori decisivi nell'adozione delle pratiche organizzative da parte delle filiali estere. Il primo è il profilo istituzionale del Paese ospitante, il secondo è il contesto relazionale all'interno della multinazionale. Quando la filiale estera dipende o si identifica nell'attività dell'azienda madre l'adozione avrà più chance.

In presenza di due profili istituzionali diversi, quello dell'azienda madre e quello della filiale, il trasferimento e l'adozione delle pratiche organizzative dalla prima alla seconda risulta difficile o potrebbe addirittura fallire. Una delle condizioni necessarie perché ciò avvenga è la compatibilità dei profili istituzionali. Le pratiche organizzative nate in contesti istituzionali simili portano dei valori culturali altrettanto simili, perciò il loro trasferimento avrà successo in quanto le distanze istituzionali e culturali sono minime.

## b. Capitalismo comparativo

Il capitalismo comparato tende a definire le istituzioni attraverso l'uso di qualche indicatore piuttosto che attraverso una esplicitazione dettagliata, le istituzioni vengono così definite come variabili unidimensionali (Jackson and Deeg, 2008). Il capitalismo comparato sostiene che le istituzioni sono comprensibili dagli atteggiamenti adottati dagli individui. Le istituzioni potrebbero essere raggruppate e definite attraverso alcune dimensioni (Boussebaa et al., 2012). Lo studio della diversità si basa sulla comparazione tra le istituzioni dei vari contesti, dando maggiore attenzione al confronto tra le stesse e alle dimensioni e variabili che le definiscono. A differenza del primo approccio, in questo caso ci si concentra sull'istituzione in sé. L'approccio del capitalismo comparato ha sviluppato una teoria del vantaggio istituzionale, con cui vengono definiti i punti di forza e di debolezza in relazione all'attività economica. Si evita una descrizione teorica e si cerca di approfondire e definire delle dimensioni, o degli indicatori, che potrebbero spiegare l'istituzione e di conseguenza la diversità. L'approccio vede l'istituzione in termini di interdipendenza con gli altri attori del contesto operativo (Aoki, 1994), si cerca ad esempio di capire come le aziende rispondono ai condizionamenti delle varie istituzioni, e qual è il legame che stabilisce una coesione tra le istituzioni e le aziende in un dato contesto.

Le differenze esistenti nei sistemi capitalistici rappresentano una fonte di diversità anche nei sistemi di management, le regole dettate dal sistema capitalistico stabiliscono e diffondono le istituzioni. Il rispetto di queste ultime è condizione necessaria per raggiungere la coesione tra le aziende e l'istituzione (Jackson e Deeg, 2008). Essere in presenza di un sistema capitalistico liberale è diverso dall'averne un

sistema in cui lo stato agisce come regolatore, in quanto tipi diversi di sistemi possono influenzare in maniera differente le aziende in generale (<sup>1</sup>Hall and Soskice, 2001).

### c. Post-colonialismo

Gli studi sul post-colonialismo si sono sviluppati successivamente al crollo del colonialismo europeo. Con il postcolonialismo si indica cioè, la situazione sociale e culturale del dopo colonialismo (Bhabha. 1994), caratterizzata dall'apparizione simultanea di economie sviluppate e di economie arretrate, economie forti ed altre deboli.

Con la globalizzazione e l'espansione a livello mondiale delle multinazionali appartenenti alle economie sviluppate, e la diffusione e l'implementazione dei sistemi di management provenienti dai Paesi sviluppati, è stato introdotto il termine postcolonialismo negli studi di manageriali. Si parte dal presupposto che i Paesi sviluppati o, come vengono chiamati, Paesi del Nord detengono e dominano la gestione della conoscenza (Jack and Westwood, 2006; Westwood, 2001). Queste multinazionali hanno contribuito, tramite le loro filiali, alla diffusione di sistemi di controllo provenienti dai Paesi che detengono il potere. Le multinazionali hanno un'ottica coloniale nella diffusione dei sistemi manageriali (Frenkel & Shenhav, 2003, Westwood, 2009; Prasad, 2003). Le multinazionali, detenendo il potere e la conoscenza, impongono la loro modalità di gestione alle filiali. L'ottica coloniale impone anche la sottovalutazione degli strumenti utilizzati dalle economie meno sviluppate, legittimata da questi due elementi. Questa situazione è stata rafforzata dalla globalizzazione e dalla diffusione di organismi internazionali di provenienza

Occidentale, dalla diffusione del sistema educativo basato su teorie nate e sviluppate in Paesi del Nord.

Lo studio del trasferimento dei sistemi di management all'interno di questo approccio non può essere ridotto a caratteristiche di tipo istituzionale (Boussebaa et al., 2012). Mentre i primi due approcci considerano l'importanza dei fattori istituzionali, questo approccio aggiunge anche che è il potere delle multinazionali, esercitato secondo un'ottica colonialista, che fa sì che siano esse ad imporre le proprie logiche e modi di management alle filiali. Gli approcci basati su una visione puramente istituzionale danno l'importanza maggiore alle forze istituzionali e sottovalutano i processi locali di adattamento (Fourcade and Savelsberg, 2006). Il potere esercitato dalle multinazionali, già consolidato tramite i processi di globalizzazione e il dominio della conoscenza da parte dei Paesi industriali, ha un ruolo fondamentale nel trasferimento delle pratiche di gestione.

Il postcolonialismo utilizzato come approccio di studio implica l'esistenza di due soggetti, uno che detiene la produzione della conoscenza e l'altro che la importa. La logica è simile al colonialismo (Frenkel and Shenhav, 2003), per cui i Paesi sviluppati esportano i loro sistemi di management, mentre quelli arretrati li importano solo. Nell'immaginario delle persone si matura un'idea per cui la condizione di sviluppo economico, il potere detenuto ed i sistemi di management adottati sono collegati. In questo senso, le multinazionali impongono la loro logica perché è quella che ha portato al successo. L'approccio sottostima la diversità culturale, nel senso che, nonostante riconosca la diversità, ne sottovaluta l'influenza sui sistemi manageriali.

#### 4.4 Trasferimento dei sistemi di controllo: analisi della letteratura

Le multinazionali sono interessate a promuovere una filosofia aziendale interna e ad avere un maggior controllo delle filiali estere (Schneider, S., 1988). Secondo alcuni autori una filosofia manageriale condivisa potrebbe aumentare l'efficienza e il successo della strategia aziendale (Roth et al., 1991). La filosofia manageriale è un elemento centrale all'interno della multinazionale, avere gli stessi principi potrebbe essere la prima fase verso la condivisione degli obiettivi a livello della multinazionale. La condivisione della filosofia manageriale consiste anche nell'utilizzo di simili sistemi di management. Sotto questo approccio le multinazionali cercano di unificare la modalità di controllo e di gestione utilizzate presso le filiali estere, e di conseguenza di trasferire i sistemi di controllo nelle filiali estere.

Un altro aspetto che induce l'azienda madre a trasferire il sistema di management è la volontà di controllo. In particolare, avere più informazioni della filiale estera per poter prendere delle decisioni a livello di gruppo. Johnson et al. (2001) hanno analizzato le determinanti dell'intervento dell'azienda madre nella gestione della filiale estera, rilevando due modalità di controllo esercitabile dall'azienda madre: diretto e indiretto. Il controllo diretto è quello in cui l'azienda madre detta apertamente le regole e interviene nelle operazioni e nel processo decisionale della filiale estera. L'indiretto comporta invece un rapporto di consultazione e di collaborazione. I motivi dell'intervento diretto e indiretto, secondo gli autori sono:

- ✓ l'importanza strategica della filiale estera rispetto all'azienda madre

- ✓ la somiglianza delle linee di business e di prodotto tra l'azienda madre e la filiale estera
- ✓ l'esperienza della filiale estera
- ✓ la dipendenza della filiale estera

La presenza degli elementi precedenti inducono l'azienda madre ad attivare procedure di controllo ed ad intervenire nella gestione della filiale estera. L'intervento nella modalità di gestione può avvenire tramite due modalità distinte:

- ✓ Unificazione delle pratiche a livello della multinazionale, l'implementazione e il trasferimento dei sistemi di controllo dall'azienda madre alla filiale estera.
- ✓ Trasferire e adattare il sistema di controllo alla cultura nazionale della filiale.

Lo studio del trasferimento del sistema di management in generale dall'azienda madre alla filiale estera è stata affrontato da vari autori (Van Der Stede, 2003; Minbaeva e Michailova, 2004; Kostova e Roth, 2002; Yousfi, 2011). Il trasferimento potrebbe avvenire non solo dall'azienda madre alla filiale estera ma anche nel senso contrario, dalla filiale estera all'azienda madre (Paterson e Brock, 2002), questo perché l'azienda madre potrebbe coinvolgere il management della filiale estera nelle decisioni di gruppo (Hedlund, 1994). In questo lavoro ci si concentra solo sul trasferimento dall'azienda madre alla filiale estera.

#### 4.4.1 Volontà di trasferimento

Gli studiosi che hanno affrontato il tema nella maggior parte dei casi hanno sottolineato la diversità tra i contesti, ma nella pratica la diversità tra i contesti è stata

sottovalutata dalle multinazionali. Il trasferimento del sistema di management o di una pratica dall'azienda madre alla filiale estera potrebbe verificarsi in due casi (Van Der Stede, 2003):

- Da una volontà dell'azienda madre di implementare una pratica di management nella filiale estera. L'azienda madre in questo caso, avendo il potere, cerca di esportare e di imporre il sistema di management che secondo la sua esperienza è efficiente. L'obiettivo dell'azienda madre è quello di unificare le procedure a livello globale.
- Da una volontà della filiale estera ad importare una pratica o un sistema di controllo utilizzato nell'azienda madre, in questo caso la filiale estera cerca di imitare l'azienda madre. Questo avviene in particolare quando la filiale estera vede nell'azienda madre un modello di successo.

In tutti i casi il risultato è l'inizio del processo di trasferimento dall'azienda madre alla filiale estera. In questo lavoro ci si concentra sul primo caso, cioè dal trasferimento che nasce da una volontà dell'azienda madre.

#### 4.4.2 Istituzionalismo e trasferimento dei sistemi di controllo

Le multinazionali che hanno la volontà di controllo e che vogliono unificare le procedure, decidono di trasferire il loro sistema di controllo alle filiali estere perché, secondo l'approccio istituzionale, sono guidate da forze istituzionali esterne e interne. Le forze esterne si riferiscono alle pressioni sociali dell'ambiente in cui opera l'azienda madre, le forze interne si riferiscono a forze presenti all'interno dell'organizzazione (Prahalab e Doz, 1987; Rosenzweig e Singh, 1991; Yin e Makino, 2002). Le aziende, secondo la teoria istituzionale, sono guidate da forze e

pressioni di tipo sociale, per cui le scelte effettuate non dipendono da un ragionamento puramente razionale, ma anche dalla loro appropriatezza rispetto al contesto sociale in cui opera l'azienda. Le decisioni prese sono legittimate quando si rispettano i valori condivisi nel contesto di riferimento, quelle che invece non rispettano il contesto sociale vengono giudicate negativamente. I contesti sociali sono diversi tra di loro perché si basano su valori diversi, perciò la scelta di trasferire i sistemi di controllo da un contesto ad un altro potrebbe non essere una soluzione di successo, laddove ci siano differenze significative dei valori di contesto.

Una volta effettuata la scelta di trasferire i sistemi di controllo al nuovo ambiente, possono nascere dei conflitti perché il profilo istituzionale dell'azienda madre in cui sono nati e sviluppati i sistemi di controllo è diverso rispetto al profilo del ricevente (Kostova, 2002). Il trasferimento di una pratica ad un nuovo contesto richiede l'internalizzazione della pratica da parte della filiale. Ogni pratica o sistema di management può essere implementata in ambienti diversi da quello d'origine, ma l'internalizzazione richiede la condivisione da parte di essi dei valori sociali del sistema stesso. Se ci sono differenze tra i profili istituzionali dei due attori, l'internalizzazione della pratica diventa problematica. La filiale estera, non avendo il potere decisionale, subisce le scelte dell'azienda madre, il potere in questo caso ha un ruolo significativo ma non sufficiente per il successo del trasferimento.

Come sostenuto precedentemente, Kostova e Roth (2002) hanno proposto un framework che spiega la maniera con cui le filiali estere decidono di adottare una pratica di gestione. Secondo gli autori il trasferimento delle pratiche di gestione dall'azienda madre alla filiale estera avrà successo se i profili istituzionali sono simili tra il contesto di origine e il nuovo contesto, se la filiale estera dipende dall'azienda

madre, e se ha la fiducia di essa e tende ad identificarsi con l'azienda madre. Nel caso contrario si potrebbero verificare dei conflitti. Il profilo istituzionale comprende anche i valori culturali, perciò la diversità nei valori culturali tra i due contesti causa un divergenza a livello di profilo stesso. Il contributo di Kostova e Roth (2002) rimane solo teorico, non sono stati riscontrate ricerche empiriche che confermino il framework proposto.

Fan (1998) ha esaminato il trasferimento dei sistemi di management occidentali verso la Cina, l'autore ha sviluppato un modello basato su cinque fasi: selezione, adattamento, applicazione, valutazione e integrazione. Secondo l'autore ci sono vari fattori che incidono sul trasferimento, tra cui i fattori culturali. In effetti, l'applicazione di un sistema di management è condizionato dall'adattamento alle caratteristiche e alla cultura locale. La domanda che si pone è allora come avviene l'adattamento, che cosa bisogna adattare nel sistema di controllo per renderlo efficiente nella nuova cultura. Frankel (2008) ha indagato sul trasferimento del sistema di management dall'azienda madre alla filiale estera adottando un approccio postcoloniale. L'autore ha sottolineato che le multinazionali, soprattutto quelle provenienti dai Paesi del nord (paesi sviluppati), trasferiscono i loro sistemi di management con un'ottica postcoloniale. Avendo il potere e il controllo delle conoscenze, le multinazionali cercano di imporre il loro sistema considerato il più sviluppato ed efficiente. L'autore ha sottolineato l'esistenza delle differenze culturali che hanno portato le multinazionali ad avere un sistema ibrido. In effetti, Younqsun e Ando (2011) indagando sulla relazione tra l'azienda madre e la filiale estera, ha verificato che le politiche adottate dalle sussidiarie sono associate positivamente a quelle dell'azienda madre, e questa relazione viene moderata con l'esperienza della multinazionale stessa. L'autore ha utilizzato la teoria istituzionale per spiegare

l'isomorfismo all'interno della multinazionale. Quando questa ultima acquisisce più esperienza il rapporto tra le politiche adottate dall'azienda madre e la filiale estera viene moderato.

#### 4.4.3 Elementi che incidono sul processo di trasferimento

Il successo del trasferimento è condizionato dai fattori seguenti:

- ✓ La somiglianza dei profili istituzionali.
- ✓ Il rapporto relazionale tra l'azienda madre e la filiale estera.
- ✓ Il trasferimento dei manager.
- ✓ La cultura.

Come è stato evidenziato il primo fattore che incide sul processo di trasferimento è la somiglianza tra i profili istituzionali. Il profilo istituzionale è definito come l'insieme delle istituzioni che rappresentano il profilo cognitivo, normativo e regolatore (Kostova, and Roth, 2002). Il profilo cognitivo è l'insieme delle credenze e dei valori diffusi a livello sociale, con cui le persone giudicano il comportamento degli altri, ad esempio come viene giudicato un soggetto che arriva in ritardo un appuntamento. In Svizzera il ritardo è considerato in maniera diversa ad esempio rispetto all'Italia, da notare il detto "puntuale come un orologio svizzero" che contraddistingue questo Paese da altri, per il concetto di particolare attenzione per il tempo. Il profilo normativo è l'insieme dei valori diffusi in una Nazione, sono i valori relativi alla natura e al comportamento umano (Kostova, and Roth, 2002). Il profilo regolatore rappresenta l'insieme delle leggi e delle particolari regole diffuse in una Nazione e che conducono a comportarsi in un modo (Kostova, 1999), se si pensa ad esempio a tutta la normativa sulla sostenibilità e qualità all'interno delle aziende di produzione,

ogni Paese ha un'esperienza diversa rispetto ad un altro, perciò le regole e di conseguenza i comportamenti diffusi all'interno delle aziende cambiano da un contesto ad un altro.

Il secondo elemento che potrebbe influenzare il successo del trasferimento è il rapporto relazionale (Kostova and Roth, 2002) tra l'azienda madre e la filiale estera, che si definisce come l'insieme delle regole e degli assunti che incidono sulla relazione tra l'azienda madre e la filiale estera. Kostova e Roth (2002) ha individuato tre componenti sostanziali che potrebbero influenzare il rapporto relazionale tra l'azienda madre e la filiale estera. Il primo elemento è la fiducia della filiale estera nell'azienda madre, secondo cui, la fiducia cresce se il comportamento dell'azienda madre viene percepito in termini positivi dalla filiale estera. La filiale estera si affida all'azienda madre quando vede che il comportamento di questa ultima è in linea con i propri interessi. La seconda componente è la dipendenza della filiale dall'azienda madre, quando cioè la filiale dipende dall'azienda madre il processo di trasferimento potrebbe aver successo. La dipendenza è collegata ad esempio alla disponibilità di capitale, risorse, tecnologia, Know How ed altri fattori. La terza componente è l'identificazione nell'azienda madre, l'autore la definisce come un sentimento di appartenenza alla multinazionale. Il sentimento di appartenenza può avere degli effetti positivi sul rapporto relazionale tra l'azienda madre e la filiale.

Pare giusto ricordare che, nel processo di trasferimento, il potere che ha l'azienda madre sulla filiale può essere un elemento centrale per il successo del processo. Il potere da solo non basta a trasferire e ad implementare un sistema di controllo efficiente nella filiale estera, senza un buon rapporto relazionale, e profili istituzionali simili si potrebbe avere l'inefficienza. Il trasferimento può essere diviso

in due fasi, l'implementazione e l'internalizzazione (Kostova and Roth, 2002), questa ultima riguarda la condivisione dei valori culturali e sociali che caratterizzano il sistema di controllo trasferito. Quindi il potere è un elemento importante nel processo di trasferimento, ma per la buona riuscita dello stesso, l'azienda madre deve considerare altri elementi.

L'esito positivo del trasferimento, secondo gli istituzionalisti, dipende dall'insieme delle istituzioni, i culturalisti invece si soffermano sui valori culturali. Secondo l'approccio culturale l'elemento centrale al successo del trasferimento è la condivisione dei valori culturali, le aziende devono quindi avere un strategia internazionale che collega tutte le filiali ma devono nello stesso momento agire a livello locale (Aguinis et al., 2012), rispettando i valori culturali. Gli istituzionalisti non rifiutano l'idea che la cultura è da considerare nel processo ma ritengono fondamentali altri elementi nell'analisi.

Un altro elemento che può influenzare il trasferimento delle conoscenze dall'azienda madre alla filiale estera è il trasferimento dei manager. Il trasferimento dei manager era inteso all'inizio come un modo di controllo, le multinazionali utilizzano questa politica per avere maggior controllo delle loro filiali (Black et al 1992, Evans et al 2002). Il trasferimento dei manager permette all'azienda madre di attivare un processo di controllo e di coordinamento attraverso il quale si cerca di raggiungere gli obiettivi presso la filiale estera. Con il tempo la visione sul trasferimento del manager è stata cambiata, in quanto il manager non ha solo l'obiettivo di controllo e di coordinamento ma supporta anche il processo di trasferimento delle conoscenze dall'azienda madre alla filiale estera (Minbaeva and Michailova, 2004). Delios e Bjorkman (2002) hanno specificato che svolgendo la funzione di controllo e di

coordinamento presso la filiale estera, i manager cercano anche di allineare le politiche e gli strumenti utilizzati nella gestione a quelli dell'azienda madre.

Il trasferimento dei manager con un'esperienza pluriennale nell'azienda madre e che conoscono e condividono la filosofia manageriale della multinazionale, ha un ruolo di supporto al processo di trasferimento dei sistemi di gestione. Il manager trasferito diventa il punto di riferimento dell'azienda madre per attuare tutte le politiche e implementare tutte le strategie volte ad allineare e unificare la filosofia manageriale a livello della multinazionale. Il manager però, deve avere l'abilità e la conoscenza sufficienti per supportare il processo di trasferimento. Secondo Minbaeva e Michailova (2004) l'abilità si acquisisce con il tempo tramite l'educazione, la formazione, l'osservazione e il coinvolgimento.

In questo capitolo si è cercato di analizzare la letteratura che ha trattato il trasferimento dei sistemi di controllo dall'azienda madre alla filiale estera. Dall'analisi emerge che le aziende sono guidate da varie convinzioni e tendono a trasferire i sistemi di controllo dall'azienda madre alla filiale estera senza considerare la diversità culturale. Gli studiosi, utilizzando anche un approccio istituzionale, hanno evidenziato il problema della diversità dei contesti che può influenzare l'esito del trasferimento. Inoltre sono stati evidenziati vari elementi che incidono su di esso. Nel prossimo capitolo verrà costruita la logica con cui verrà condotta la ricerca, si cercherà quindi, sulla base dell'analisi della letteratura di procedere a costruire il frame work teorico.

## **V. Framework e metodologia della ricerca**

In questo capitolo si cercherà di delineare il framework e la metodologia con cui è stata condotta la ricerca. Verrà quindi spiegato l'approccio che è stato utilizzato nella parte empirica del lavoro. Gli approcci utilizzati nella letteratura per studiare il processo del trasferimento dei sistemi di controllo dall'azienda madre alla filiale estera sono vari. L'approccio convergente (Harbison e Myers, 1959; Inkeles 1960; Clergs, 1981) che è stato poi un punto di partenza per lo sviluppo dell'approccio contingente (Hayes 1977; Hayes et al., 1988; Skinner, 1975; Otley, 1980; Shenhall, 2003), sostiene che le differenze nei sistemi di controllo sono dovuti in particolare a fattori come lo sviluppo economico, la tecnologia e il livello di industrializzazione. I sistemi di controllo secondo questo approccio non dipendono da valori culturali, e tendono a convergere in presenza di caratteristiche di contesto simili. L'approccio convergente non ha avuto successo (Bhimani, 1999). Mentre alcune diversità sono dovute a variabili di contesto come la dimensione e la tecnologia, alcune diversità non si spiegano con tali caratteristiche (Child, 1981; Donaldson 1995), questo perché è stato ignorato il ruolo della cultura (Nath, 1986). Dare la precedenza a determinare le relazioni funzionali tra i fattori contestuali e la struttura dell'azienda non ha consentito di considerare l'influenza della cultura nazionale (Bhimani, 1999).

In questa ricerca verranno utilizzati due approcci per spiegare la rilevanza della cultura nel processo di trasferimento dei sistemi di controllo dall'azienda madre alla filiale estera, l'approccio culturale e l'approccio istituzionale. L'approccio culturale considera i valori culturali come fonte di diversità (Hofstede 1980, 1990, 2010; D'Iribarne 1989, 1998; Schein 1990; House et al, 2004), mentre l'approccio

istituzionale si concentra sui profili istituzionali per poter spiegare le differenze nei sistemi di controllo (Boussebaa et al.2012; Kostova e Roth, 2002).

Nei capitoli precedenti è stata analizzata la letteratura relativa all'influenza della cultura nazionale sui sistemi di controllo, e al trasferimento dei sistemi di controllo all'interno della aziende internazionalizzate. Dall'analisi effettuata emergono le considerazioni seguenti:

- ✓ La cultura influenza i sistemi di controllo, essa è un elemento centrale per capire le diversità esistenti nei sistemi di controllo tra i vari contesti nazionali (Rosenblatt 2011; Gulev 2009; Helene, 2000; Hofstede 1980, 1988, 1990, 2010; D'Iribarne, 1991, 1989;. House et al., 2004; Shein, 1990; Chow et al. 1994; Birnberg e Snodgrass, 1988; Chow et al., 1996; Chow et al., 1999).
- ✓ La non considerazione dei valori culturali fa emergere dei conflitti tra l'azienda madre e la sua filiale (Yousfi 2011; Kostova 2002; Gelfand et al., 2004), e in più, influisce negativamente sulla capacità di acquisire nuove conoscenze in quanto potrebbe essere una barriera o un freno alla condivisione delle stesse e al trasferimento dei sistemi di controllo (Kedia 1988; Makela et al. 2012; Gupta & Govindarajan 2000; Zander & Kogut 1995).
- ✓ La cultura è stata sottovalutata nel processo di trasferimento dall'azienda madre alla filiale estera (Van Der Stede, 2003; Chanchai e Wong, 2010); vari appelli sono stati effettuati per considerare la cultura nel processo di trasferimento dall'azienda madre alla filiale estera (Abdullah et al., 2011; Rafferty, 2001)

La cultura è un elemento centrale nello studio di management, la sottovalutazione della cultura causa dei conflitti che potrebbero incidere sulla performance aziendale. L'emergere dei conflitti culturali tra l'azienda madre e la filiale estera pone la domanda sul comportamento che deve adottare l'azienda madre per superare questo tipo di opposizioni. Gli appelli, a cui si è fatto riferimento precedentemente, riguardano appunto la considerazione della cultura nel processo di trasferimento dei sistemi di controllo, la quale implica la necessità di adattare i sistemi di controllo alle caratteristiche culturali del contesto.

Il presente paragrafo sarà strutturato come segue, in primo luogo verrà definita e chiarita la domanda fondamentale su cui si basa la ricerca, quindi verrà definito in maniera chiara l'obiettivo e l'ambito di questa. Successivamente, verrà individuato l'approccio o gli approcci con cui si intenderà svolgere la ricerca, e si cercherà quindi di spiegare la logica con cui è stata realizzata.

Oltre all'approccio seguito verrà individuata la metodologia della ricerca utilizzata. Lo studio dell'influenza della cultura nazionale è stato nella maggior parte approfondito utilizzando una metodologia quantitativa, la metodologia utilizzata in questo lavoro invece è di tipo qualitativo con case study (Yin, 2002), il motivo della scelta e il processo metodologico verranno presentati nella seconda parte del capitolo

### 5.1. Obiettivo della ricerca

L'obiettivo della ricerca è quello di indagare circa la rilevanza della cultura nazionale nel processo di trasferimento dei sistemi di controllo dall'azienda madre alla filiale estera. Se la cultura influisce sul management, i sistemi di controllo utilizzati in una cultura potrebbero essere inefficienti in un altro contesto culturale. Le aziende

internazionalizzate, che decidono di trasferire i sistemi di controllo in una delle loro filiali, devono quindi considerare le diversità culturali nel processo di trasferimento.

Si possono osservare due casi, il primo è quello in cui l'azienda madre è consapevole della diversità culturale, e del fatto che l'adeguamento potrebbe avere dei vantaggi in termini di efficienza. Il secondo caso riguarda invece la non consapevolezza della diversità culturale e del suo legame con l'efficienza dei sistemi di controllo. In questo caso ci potrebbero essere alla base varie convinzioni e forze istituzionali che non permettono di acquisire e maturare la consapevolezza della diversità. In questo caso si pone il problema dei conflitti culturali generati dalla presenza di valori diversi all'interno di una stessa azienda. I sistemi di controllo rappresentano determinati valori culturali, se questi non si adattano ai valori culturali della filiale si rischia di far emergere scontri relativi alla non accettazione della cultura dell'azienda madre. La persistenza dei conflitti culturali all'interno dell'azienda potrebbe influire negativamente sulla motivazione e quindi sulla performance aziendale.

L'obiettivo della ricerca è quello di indagare sulla rilevanza della cultura nel processo di trasferimento. Si cercherà quindi di capire come vengono trasferiti i sistemi di controllo alla filiale estera, se l'azienda madre considera la cultura come elemento significativo nel processo di trasferimento. Si cercherà quindi di capire se ci sono delle diversità culturali, e come si comporta l'azienda madre nel confronto con esse.

## 5.2. L'ambito di studio

L'analisi empirica riguarderà le aziende italiane che hanno delle filiali in Marocco. L'Italia e il Marocco sono due Paesi vicini geograficamente ma hanno culture e

storie diverse, la vicinanza geografica non implica la condivisione degli stessi valori. La scelta di indagare sulle aziende italiane che hanno delle filiali in Marocco nasce quindi dalle diversità culturali esistenti tra i due Paesi, e dalla vicinanza geografica del Marocco rispetto all'Italia. La vicinanza geografica è un'opportunità per le aziende italiane che vogliono investire in Marocco. Il Marocco è in continua crescita economica, dispone della manodopera a basso costo rispetto all'Italia, ed è uno dei paesi più stabili del Nord Africa<sup>15</sup>.

La stabilità, la crescita e la disponibilità della manodopera rappresentano un'opportunità per le imprese italiane che vogliono espandere nell'area del mediterraneo. Si ricorda che l'Unione Europea insieme ad alcuni paesi del Mediterraneo, tra cui il Marocco, hanno espresso la volontà di rafforzare le relazioni e gli scambi tra i paesi dell'area del mediterraneo. L'Unione Europea ha stipulato vari accordi<sup>16</sup> con i Paesi del sud del mediterraneo, questi accordi fungono da base alla progressiva liberalizzazione degli scambi nello spazio. Nel 2008 la Francia ha lanciato una proposta per creare una Unione per il Mediterraneo ispirata dal modello dell'Unione Europea. Gli accordi stipulati e le prospettive future rappresentano

---

<sup>15</sup> Per eventuali dettagli si veda il i dati dell'Istituto Italiano di Commercio Estero, ed il rapporto della camera di commercio Italiana in Marocco.

<sup>16</sup> Tra gli accordi si citano in particolare l'Unione per il Mediterraneo e gli Accordi Euromediterranei di Associazione. Il primo è un organismo internazionale ispirato al modello dell'Unione Europea, che intende avvicinare i rapporti fra le nazioni che si affacciano sul Mar Mediterraneo, pur non costituendone una prerogativa. È stata presentata a Parigi il 13 luglio 2008 dal presidente Nicolas Sarkozy, in carica anche come Presidente del Consiglio Europeo. L'Unione è una conseguenza naturale del Processo di Barcellona, che dal 1995 ha intenzione di avvicinare l'Unione Europea alle nazioni mediorientali e africane. Il secondo rappresenta vari accordi stipulati tra il 1998 e il 2005. L'Unione europea (UE) ha stipulato degli accordi euromediterranei di associazione con sette Paesi del Mediterraneo del sud. Questi accordi infatti conferiscono un'adeguata disciplina al dialogo politico tra nord e sud, fungono da base alla progressiva liberalizzazione degli scambi nello spazio mediterraneo e stabiliscono infine le condizioni della cooperazione in ambito economico, sociale e culturale tra l'Unione europea e i paesi partner. (fonte: sito ufficiale dell'Unione Europea <http://europa.eu/>).

un'opportunità non solo per L'Italia ma per tutti gli alti Paesi dell'Unione. Questi accordi avranno un impatto diretto sull'internazionalizzazione delle aziende nell'area del mediterraneo e permetteranno di aumentare i flussi degli investimenti diretti. Secondo l'osservatorio ANIMA<sup>17</sup> i Paesi del mediterraneo hanno ricevuto 255 miliardi di euro di investimenti diretti negli ultimi 6 anni e mezzo (gennaio 2003, ottobre 2009). Un altro elemento che rappresenta un'opportunità per le aziende italiane è la *Tanger Free Zone*, una zona di libero scambio collocata nel nord del Marocco, a 15 chilometri dall'Europa, con delle agevolazioni fiscali. La zona rappresenta un ponte di collegamento tra l'Africa e l'Europa, ed è un'opportunità per le aziende, non solo italiane, che vogliono espandersi sul mercato.

### 5.3. Il framework concettuale

Sulla base dell'analisi della letteratura si è proceduto alla concettualizzazione di un framework concettuale. Il trasferimento dei sistemi di controllo nasce dalla volontà, da parte dell'azienda madre, di controllare la filiale estera che soddisfa i requisiti del controllo e dell'intervento. Una volta soddisfatti i requisiti necessari alla sua esercitazione, cioè al controllo, l'azienda madre procede al trasferimento dei sistemi di controllo. In quanto con questo processo essa riesce ad implementare un sistema adeguato, dal punto di vista che essa ha dell'efficienza, e che le permette di avere tutte le informazioni necessarie a prendere le decisioni. Secondo l'approccio istituzionale l'azienda madre nel processo di trasferimento del sistema di controllo è guidata da varie forze istituzionali, il sistema di controllo trasferito se non condivide gli stessi valori istituzionali potrebbe non essere interiorizzato (Kostova 2002). Di conseguenza potrebbero nascere dei conflitti (Yousfi 2011; Kostova 2002; Gelfand et

---

<sup>17</sup> ANIMA è una società italiana di gestione dei risparmi, [www.animasgr.it](http://www.animasgr.it).

al., 2004) a causa delle differenze culturali. In questo paragrafo vengono descritti gli approcci di studio utilizzati per spiegare il comportamento dell'azienda madre lungo il processo di trasferimento dei sistemi di controllo alla filiale estera. Quindi vengono elencate le condizioni che fanno emergere di essa la volontà di controllo, e successivamente la volontà di trasferimento. Infine, viene descritta la modalità con cui avviene il trasferimento, cercando anche di individuare i conflitti che emergono una volta che il processo è stato completato.

### 5.3.1 La volontà di controllo

La volontà di controllo dell'azienda madre nei confronti della filiale estera nasce in particolare quando si soddisfano le seguenti condizioni (Johnson et al., 2001):

- l'importanza strategica della filiale estera;
- la somiglianza delle linee di business e di prodotto tra l'azienda madre e la filiale estera;
- l'esperienza dell'azienda madre;
- la dipendenza dalla filiale estera.

L'importanza strategica della filiale estera può derivare dal ruolo che essa ha lungo la catena del valore, quindi dall'importanza che hanno i prodotti sviluppati dalla filiale per il business dell'azienda madre (Contractor and Lorange, 1988; Johnson et al., 2001). La volontà di controllo che nasce dalla somiglianza delle linee di business deriva dal fatto che l'azienda madre vede se stessa come fonte di competenze necessarie per le proprie sussidiarie, quindi cerca di dare il proprio contributo ad esse attraverso il trasferimento di conoscenza (Johnson et al., 2001). L'esperienza che lega la casa madre alla filiale influisce negativamente sulla volontà di intervento e di

controllo che questa può manifestare. Se essa ha più esperienza con la filiale estera la volontà di controllarla diminuisce (Lyles, 1988). L'ultima condizione riguarda il grado di dipendenza dalla filiale estera. Johnson et al., (2001) hanno sottolineato il grado di dipendenza della filiale estera dalle risorse che l'azienda madre le può destinare. Nella presente ricerca viene considerato anche il caso contrario. Se l'azienda madre dipende dalle risorse della filiale estera, e quindi ha una rilevanza strategica, l'azienda madre cerca di controllare la filiale in quanto essa rappresenta una variabile chiave per l'azienda.

### 5.3.2 Modalità di trasferimento dei sistemi di controllo dall'azienda madre alla filiale estera

Il processo di trasferimento dei sistemi di controllo dall'azienda madre alla filiale estera può essere diviso in due fasi, la prima fase riguarda la decisione e la seconda riguarda l'implementazione. Nella prima fase le multinazionali non hanno una conoscenza sufficiente delle diversità culturali. Quindi la soddisfazione delle condizioni di controllo e la volontà di avere una politica unificata a livello globale, potrebbero indurre l'azienda madre alla decisione di trasferire il proprio sistema di controllo.

#### a. Prima fase del processo di trasferimento dei sistemi di controllo

Nella prima fase del processo, si presume che l'azienda madre non abbia una consapevolezza della diversità culturale. Quindi procede a trasferire i sistemi di controllo alla filiale tali come sono implementati al suo interno, poiché questo permette di unificare le procedure, e di ridurre i costi di comunicazione tra le due. In

questo senso, la decisione potrebbe essere spiegata, secondo la letteratura, usando un approccio di tipo neoistituzionale (Boussebaa et al., 2012).

L'approccio neoistituzionale assume infatti che le procedure formali delle organizzazioni riflettano i miti istituzionali, questo significa che la scelta di trasferire i sistemi di controllo non si basa su calcoli razionali ma sulla pressione esercitata da forze di natura istituzionale. L'azienda madre considera il modello di management utilizzato da essa come un modello di successo in quanto le garantisce l'efficienza, e questa convinzione la porta a trasferire il proprio sistema di controllo. La sua scelta avviene, quindi, senza considerare le variabili culturali.

In questo senso il trasferimento dei sistemi di controllo potrebbe avvenire adottando una logica postcoloniale. Le multinazionali che appartengono alle economie sviluppate, che detengono la conoscenza e la tecnologia, impongono il loro sistema di management alle loro filiali. Si può affermare quindi che, secondo questa ottica, le multinazionali considerano inferiori i Paesi in via di sviluppo, e questa visione è rafforzata dal fatto che loro detengono la conoscenza e il potere economico. La superiorità sui Paesi in via di sviluppo, si riverserebbe anche sull'imposizione dei propri sistemi di gestione considerati come ottimali rispetto ai sistemi adottati dalle economie sottosviluppate.

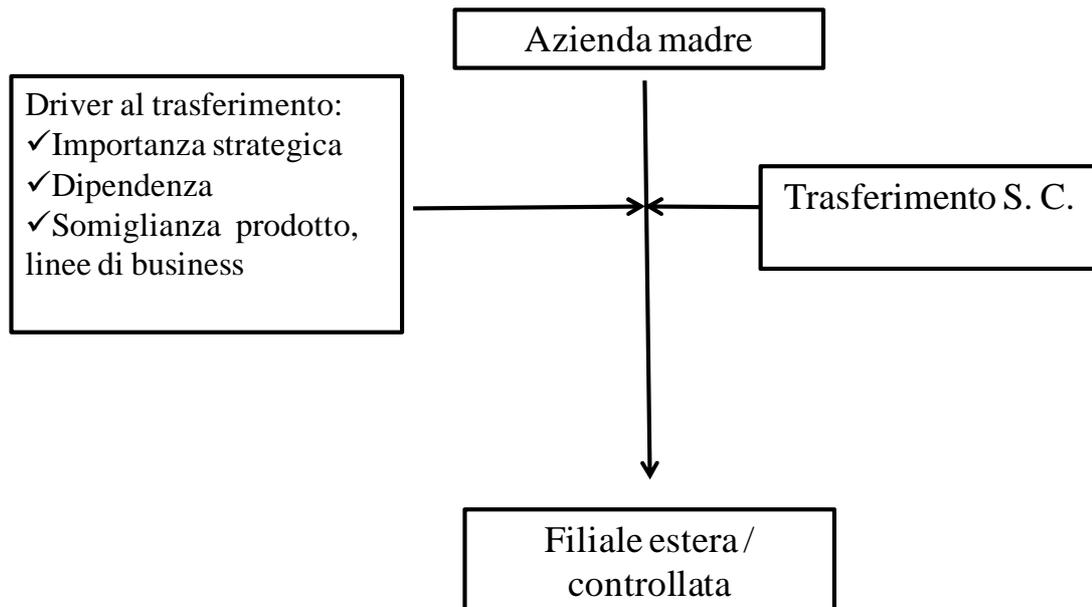
Il comportamento dell'azienda madre riguardo la decisione di trasferimento può essere spiegato adottando la teoria di Powell e DiMaggio (1991). Gli autori hanno individuato tre modalità che danno luogo alla similarità di azione tra le organizzazioni:

- ✓ Mimetico

- ✓ Coercitivo
- ✓ Normativo

Lo figura C riassume la prima fase del processo di trasferimento del sistema di controllo.

*Figura C. Processo di trasferimento dei sistemi di controllo (S. C.)*



Se la filiale estera imita l'azienda madre e cerca di importare i sistemi di controllo utilizzati da essa, saremo in presenza di un comportamento mimetico. Se l'azienda madre impone i sistemi di controllo alla filiale estera, avendo il potere l'azienda madre impone la sua decisione, ed in questo caso si parlerà di un comportamento coercitivo, caso in cui la diversità culturali ed i conflitti dovuti a questo

comportamento potrebbero emergere. La terza modalità di comportamento non viene considerata in questa ricerca, in quanto le pressioni normative non derivano dal comportamento dell'azienda madre.

I neoistituzionalisti hanno sottolineato il problema del profilo istituzionale, definito come l'insieme delle istituzioni che rappresentano il profilo cognitivo, normativo e regolatore (Kostova and Roth, 2002). L'approccio neoistituzionale non ha dato dei contributi chiari riguardo alla definizione del profilo istituzionale. In altri termini, non ha specificato quali sono le determinanti del profilo istituzionale e la modalità di adattamento nel caso di diversità istituzionali.

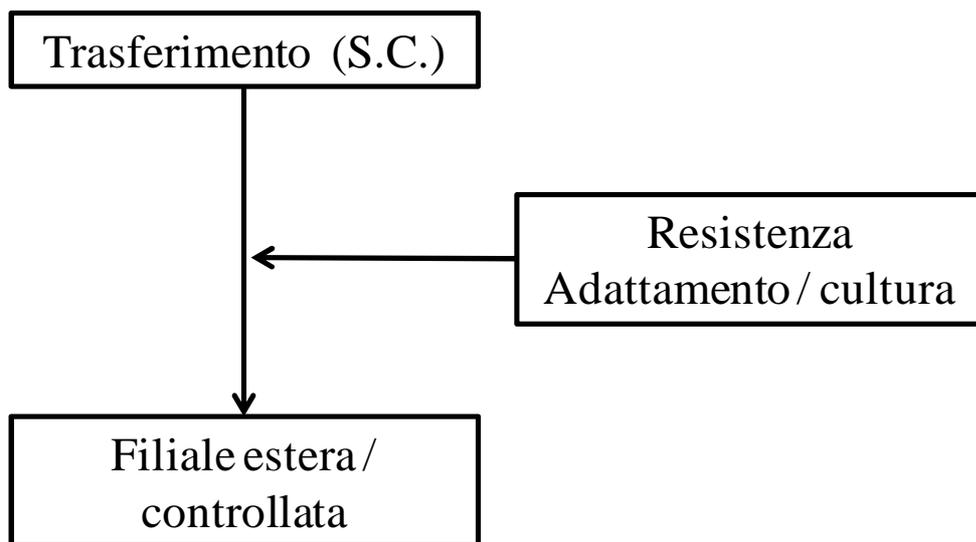
b. Seconda fase del processo di trasferimento dei sistemi di controllo

La seconda fase del processo di trasferimento riguarda l'implementazione del sistema di controllo. La decisione di trasferire, come si è visto in precedenza, è guidata da fattori istituzionali. I valori culturali non sono considerati nella prima fase del processo, in quanto la decisione sarebbe guidata da altri tipi di convincimenti. Come sottolineato precedentemente, questo porterebbe ad un disallineamento tra i valori culturali del sistema di controllo trasferito ed i valori culturali della filiale estera, di conseguenza nascerebbero dei conflitti culturali che potrebbero influenzare la performance aziendale. Quale comportamento allora dovrà adottare l'azienda madre nei confronti della diversità culturali, per risolvere questo tipo di problemi?.

Gli istituzionalisti hanno individuato il problema di disallineamento ma non hanno proposto nessuna modalità di adattamento in grado di superare la diversità culturale. L'esistenza di due profili istituzionali non permette di internalizzare il sistema di controllo trasferito (Kostova and Roth, 2002), l'internalizzazione avviene se la

cultura di destinazione condivide i valori culturali del sistema trasferito. Le istituzioni seguono i programmi mentali, e nel modo in cui funzionano si adattano alla cultura locale (la cultura è un elemento centrale per capire le istituzioni) (Hofstede, 2010). Il profilo istituzionale comprende, oltre a varie componenti, anche la variabile culturale. In questa ricerca ci si concentra d'ora in poi solo sulla variabile culturale. Viene utilizzato un approccio che ritiene rilevante la cultura nello spiegare il disallineamento tra l'azienda madre e la filiale estera. Si ricorda che la visione culturale non contraddice quella istituzionale, gli istituzionalisti considerano altre variabili oltre la cultura, essa può essere in effetti considerata componente del profilo istituzionale considerato dall'approccio istituzionale.

*Figura D. Seconda fase del processo di trasferimento dei sistemi di controllo (S. C.)*



Secondo gli autori che appartengono all'approccio culturale, un sistema di controllo efficiente in una cultura potrebbe non esserlo in un'altra cultura. Questo significa che

il sistema di controllo trasferito dovrebbe essere adattato alle specificità culturali. In caso contrario nascono dei conflitti e delle resistenze all'accettazione di un sistema di controllo che viene imposto.

L'adattamento ai valori culturali presuppone la conoscenza e la definizione delle variabili culturali che potrebbero influenzare il processo del sistema di controllo trasferito.

#### c. Fattori che incidono sul trasferimento

I fattori che incidono sul trasferimento e che contribuiscono al successo del trasferimento e che sono stati analizzati dalla letteratura nel quarto capitolo:

- ✓ Il rapporto relazionale inteso come grado di fiducia, dipendenza e l'intenzione di affermare la propria identità nei confronti dell'azienda madre (Kostova e Roth, 2002).
- ✓ Il trasferimento dei manager dall'azienda madre alla filiale estera

I fattori indicati in precedenza permettono e contribuiscono al successo del trasferimento del sistema di controllo. Con il successo del trasferimento si intende il successo dell'implementazione dei sistemi di controllo. Per l'interiorizzazione dei sistemi di controllo si devono considerare le variabili culturali.

#### d. Definizione dei sistemi di controllo

In questa ricerca il sistema di controllo è definito come il processo con il quale i manager fanno sì che i comportamenti dei membri dell'organizzazione mettano in pratica la strategia aziendale (Anthony, 1988). Il processo del sistema di controllo è

composto da tre fasi: la pianificazione, l'organizzazione e la valutazione. All'interno di ogni fase sono state individuate varie dimensioni che possono incidere sulla caratterizzazione del sistema di controllo (Capitolo II). In questa ricerca si intende analizzare l'influenza della diversità culturale lungo il processo del trasferimento del sistema di controllo, attraverso un esame delle dimensioni seguenti: definizione degli obiettivi, partecipazione al budget, orizzonte temporale, centralizzazione, formalizzazione delle procedure, responsabilizzazione sui risultati, l'utilizzo di strumenti che riducono la soggettività, performance e sistema retributivo.

#### e. Definizione e modello culturale

Nella letteratura, come è stato evidenziato in precedenza, ci sono vari modelli culturali che hanno cercato di misurare la cultura nazionale e la sua relazione con i valori manageriali (capitolo III). I modelli più utilizzati sono: il modello di Hofstede (1980, 1988; 2010), il modello di Trompenaars (1997), Il Glob Model (2004). I modelli hanno individuato varie dimensioni culturali che potrebbero influenzare l'attività dell'azienda in generale. Alcune dimensioni coincidono, altri non.

La cultura marocchina è una cultura eterogenea, in cui vivono sistemi tribali, capitalistici e anche feudali (Pascon, 1967). Pascon (1967) aggiunge che la società marocchina è piena di contraddizioni, le persone vivono la modernità ma nello stesso tempo hanno conservato i valori tradizionali. Questa contraddizione in cui vive il Marocco è il risultato del confronto con l'occidente (Aljabri. 1995); il colonialismo francese che è durato più di 50 anni in Marocco ha portato dei nuovi valori, che erano diversi rispetto alla cultura diffusa in Marocco fino a quel momento. Il confronto con l'occidente si nota anche nella struttura istituzionale marocchina,

nella politica di liberalizzazione che ha adottato il Marocco e dai rapporti creati con l'Unione Europea. Un altro aspetto che ha generato una cultura eterogenea in Marocco è la convivenza di varie etnie, possiamo infatti trovare sia arabi che berberi. Questi ultimi sono divisi in tre gruppi e sono concentrati nella maggior parte in alcune zone del nord o del sud del Marocco, le loro lingue sono state mantenute anche dopo secoli del dominio della lingua araba considerata come la lingua della religione. La presenza di varie etnie, il confronto e l'apertura con l'occidente hanno contribuito a creare una cultura eterogenea in Marocco.

Prima dell'islam il sistema diffuso in Marocco era di tipo tribale in cui la famiglia era considerata una componente fondamentale (Slaoui, 2006). La diffusione di un sistema tribale e del senso della famiglia implicava la presenza di una gerarchia e del rispetto dell'autorità all'interno delle tribù e della famiglia dove i membri della tribù si riferiscono al capo di essa, le componenti della famiglia si riferiscono al padre di famiglia. L'affermazione dell'Islam nel Paese non ha significato l'abbandono dei valori culturali diffusi (Boutaleb, 2001). L'Islam ha rafforzato il concetto della famiglia e dei rapporti che si costruiscono al suo interno. Questo fattore ha finito così per caratterizzare ogni parte della costruzione sociale ed economica dei Paesi musulmani, non solo nella vita quotidiana ma anche nelle aziende. In Marocco l'impresa ha un carattere familiare, la struttura di famiglia influisce molto sul modo di gestire l'azienda (Mezouar, 2002).

Nonostante la presenza di varie etnie e culture diverse in Marocco, le persone condividono valori comuni. La religione ufficiale del Marocco è l'Islam, più del 99% è musulmano. La religione musulmana è entrata nella vita quotidiana della maggior parte del Paese, arabi e berberi. L'islam è diventato un riferimento per i

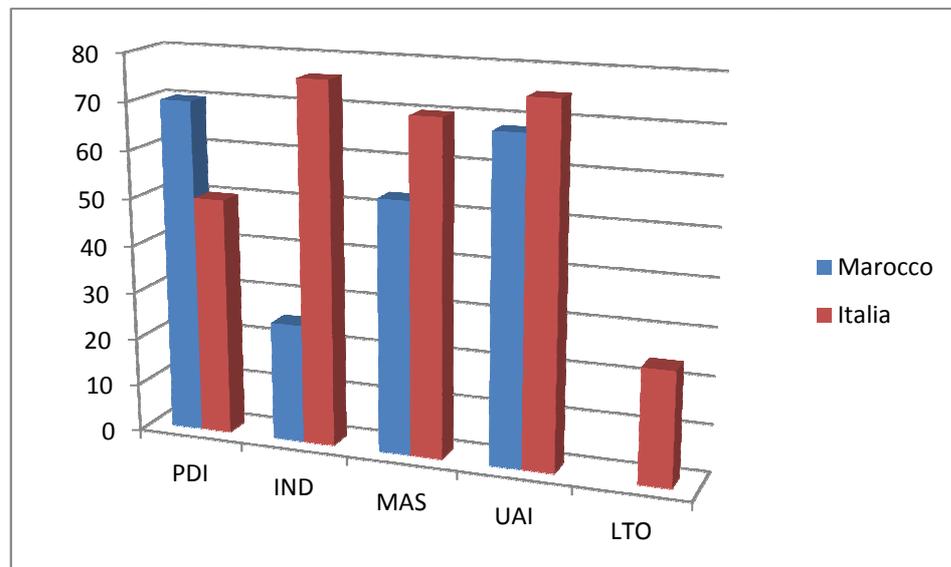
comportamenti e per il confronto con gli altri. Questo ha fatto emergere anche dei valori culturali comuni e ha permesso ad una società eterogenea di convivere e condividere idee e valori.

Un altro elemento che ha permesso questo processo di condivisione e che ha inciso sulla personalità marocchina è la presenza di un apparato statale unico. L'apparato statale viene chiamato in arabo come Al Makhzen. Secondo Aljabri (1996), Al Makhzen non rappresenta solo un apparato politico, ma è un insieme di simboli delle storie del Marocco, delle relazioni sociali che hanno permesso la continuità dello Stato stesso. La presenza di questi elementi insieme alla condivisione della stessa lingua, dello stesso sistema educativo, hanno permesso comunque di avere anche dei valori culturali comuni, valori culturali che possono influire sul management. Tra i valori che ha diffuso l'Islam troviamo il senso della famiglia. L'Islam, come sostenuto precedentemente ha rafforzato notevolmente questo concetto, tanto che esso ha caratterizzato lo sviluppo dei Paesi musulmani, inserendosi nella gestione aziendale. Porter (1993) afferma che le caratteristiche culturali e sociali di una società sono frutto della storia sociale e religiosa, della struttura familiare e del sistema educativo. Questo ultimo permette di trasmettere la cultura da una generazione ad un'altra (Vinsonneau, 2002). Tramite il sistema educativo è stata garantita la trasmissione dei valori culturali che hanno origine nell'Islam a varie generazioni.

La misurazione dei valori culturali condivisi è stato l'obiettivo di tutti i modelli culturali presenti nella letteratura. Questi modelli hanno individuato varie dimensioni che si riscontrano nella cultura, come è stato segnalato nel terzo capitolo, ma l'unico

che ha fornito una misura di queste dimensioni è stato il modello di Hofstede<sup>18</sup>. Il grafico successivo mostra, attraverso l'uso di questo approccio, come i valori culturali italiani si possono differenziare da quelli marocchini.

Tabella 9. Dimensioni culturali Hofstede (1980, 2010)



PDI: distanza di potere  
 IND: individualismo  
 MAS: mascolinità  
 UAI: avversione al rischio  
 LTO: orientamento temporale

Le differenze culturali tra il Marocco e l'Italia, come mostra la tabella 9, riguardano in particolare a) la distanza di potere che è collegata al grado di coinvolgimento personale di Trompenaars (1997).; b) l'individualismo collegato all'universalismo versus comunitarismo secondo la terminologia utilizzata da Trompenaars (1997) o

<sup>18</sup> Le definizioni e le relazioni tra esse e il management sono state spiegate nel terzo capitolo.

del collettivismo in gruppo utilizzato dal Glob model (2004); Il modello di Hofstede non ha dato la misura dell'orientamento temporale per il Marocco.

Le dimensioni culturali in Marocco sono frutto di una storia in cui il senso della famiglia assume un'importanza significativa. Nel concetto di famiglia, il pater familias ha un ruolo significativo in quanto detiene il comando e prende tutte le decisioni. Questo approccio è stato sviluppato all'interno dell'azienda, anche perché le aziende in Marocco nella maggior parte sono aziende familiari, in cui il fondatore è anche il capo della famiglia. Il sistema manageriale è strutturato secondo questi principi, dove ad esempio vige un rispetto all'autorità del fondatore, è diffuso il senso della collaborazione tra i membri ed inoltre solamente i maschi lavorano in azienda. Il collettivismo che caratterizza la cultura marocchina è definito da Allali (2008) come il familismo, secondo l'autore in Marocco le persone tendono ad essere collettiviste solo con le persone più vicine o della famiglia. Questo è stato confermato dalle misure date da Hofstede. In Marocco, rispetto all'Italia, l'autorità è ben accettato, esiste una collaborazione tra i membri della società ed i maschi hanno un ruolo diverso nella società.

Anche da un punto di vista religioso vengono confermate le misure date dal modello di Hofstede. L'autorità è stata data all'uomo in quanto responsabile della famiglia, vari versetti o Hadith (detti del Profeta) hanno enfatizzato l'importanza della famiglia e della divisione dei ruoli sociali all'interno di essa. Tutto questo è stato mantenuto nella società, ed è stato riprodotto e trasmesso da una generazione ad un'altra grazie al sistema educativo (Lemrini, 1994).

Né il modello di Hofstede né altri tipi hanno dato una misura dell'orientamento temporale in Marocco. L'orientamento temporale in Marocco appare di breve termine, in generale gli arabi danno meno attenzione alla pianificazione temporale, al rispetto degli appuntamenti. In Marocco le persone hanno una visione di tempo di breve termine, anche dal punto di vista dell'Islam, il tempo non è una variabile che si può controllare. Le persone tendono a vivere il giorno. Lassoued (2001) ha condotto un lavoro sull'orientamento strategico di 50 aziende tunisine in relazione ai valori dei dirigenti, l'autore ha concluso che le aziende tunisine hanno un orientamento temporale di breve termine. La cultura marocchina è simile a quella tunisina, si può quindi presumere che in Marocco esista un orientamento di breve termine.

Il modello di Hofstede (1980, 1988, 2010) ha avuto alcune critiche che sono state analizzate nel terzo capitolo, in particolare ricordiamo:

- ✓ L'uguaglianza tra la nazione e la cultura dal punto di vista culturale,
- ✓ La stabilità dei valori culturali
- ✓ La riduzione di un concetto molto complesso di cultura in alcune dimensioni
- ✓ L'adozione di un approccio generico della cultura, considerando la presenza di tutte le variabili culturali nel campione utilizzato. Questo significa la sottostima dei valori specifici di ogni cultura e la concentrazione sui valori di diversità.

Per quanto riguarda la prima critica, si può affermare che ci sono vari livelli di cultura, la cultura nazionale, individuale, regionale, o organizzativa. Il concetto di Nazione è un concetto molto recente rispetto a quello di cultura, e possiamo affermare che molti confini nazionali non corrispondono per forza a confini culturali.

Però all'interno della stessa Nazione si possono individuare varie forze che contribuiscono all'integrazione culturale (Hofstede, 2010). Se si pensa ad esempio alla condivisione della stessa lingua, stessa religione, stesso senso di appartenenza, stesso sistema educativo, stesso sistema politico, sono tutte forze nazionali che permettono di avere in qualche modo dei valori simili. Questo significa che all'interno della stessa Nazione si troverebbero anche valori che sono condivisi tra le persone, il che ci permette di poter considerare come livello di analisi la Nazione.

La stabilità della cultura è stata criticata in questo, Hofstede (2010) ha utilizzato dei dati raccolti negli anni 70 per misurare le dimensioni culturali. La cultura è stabile ma il cambiamento culturale è un processo molto lungo, varie ricerche hanno confermato la validità delle misure proposte da Hofstede (Hoppe, 1990; Shane 1995, Merritt 2000, Søndergaard, 1994). Per quanto riguarda la terza e la quarta critica, la questione rimane aperta. Tan Lu (2012) sottolinea l'importanza di combinare sia la visione etica che emica alla cultura. Questo significa che si deve ampliare il dibattito anche alle variabili specifiche di ogni cultura. Nell'analisi dei risultati si cercherà di ampliare il dibattito ad altre variabili culturali. Nonostante le critiche rivolte al modello di Hofstede (1980, 1991, 2010), e che valgono anche per gli altri modelli nonostante qualche differenza metodologica, questo modello rimane ancora il più utilizzato nella letteratura. Vari autori hanno confermato la sua validità, in ogni caso in questa sede l'obiettivo non è quello di approfondire questa tematica.

In questa ricerca viene utilizzata una metodologia qualitativa con un approccio esplorativo di tipo deduttivo – induttivo (Ferraris Franceschi, 1998). La logica seguita è quella di individuare in primo luogo i conflitti culturali nella ricerca empirica. I conflitti verranno dopo analizzati, utilizzando tutti i modelli, per interpretare e spiegare le diversità culturali. L'analisi empirica permette di

individuare le fonti dei conflitti culturali che nascono una volta che l'azienda madre trasferisce i sistemi di controllo alla filiale estera. I modelli rappresentano una chiave di lettura delle diversità e delle resistenze che nascono dopo il trasferimento. Il punto di partenza per poterli spiegare è l'analisi empirica attraverso la quale i conflitti vengono individuati e interpretati rispetto ai valori culturali presenti in vari modelli ed anche rispetto ad un'analisi qualitativa della cultura marocchina.

La metodologia utilizzata permette di individuare e chiarire, ove presenti, i conflitti culturali che nascono con il trasferimento dei sistemi di controllo. La metodologia utilizzata permette, inoltre di avere maggiore comprensione del problema culturale, di avere più familiarità con la ricerca e col quesito posto dalla ricerca. Con la ricerca esplorativa il ricercatore non si limita a verificare le ipotesi, ma l'obiettivo diventa innanzitutto capire il problema.

#### 5.4 Metodologia della ricerca

La metodologia scelta per condurre la ricerca è di tipo qualitativo con l'utilizzo di casi studio, ed è di tipo esplorativo. La scelta della metodologia è giustificata dal tipo di domanda della ricerca. In questo paragrafo viene discussa la metodologia seguita, verranno cioè elencati i motivi per cui si è deciso di adottare uno strumento di analisi di questo tipo, e verrà evidenziato il processo di selezione dei casi studio, infine verranno presentati gli strumenti utilizzati per la raccolta e l'analisi dei dati (Yin, 2002).

##### 5.4.1 Scelta del metodo di studio

La maggior parte delle ricerche che hanno cercato di indagare sulla relazione tra la cultura nazionale ed i sistemi di management hanno utilizzato una metodologia quantitativa. Si è cercato di ipotizzare una relazione tra le dimensioni culturali definite dai modelli culturali e le dimensioni del sistema di management. Le ipotesi sono state verificate sul campo utilizzando nella maggior parte dei casi il questionario come strumento di indagine. D'altronde, i modelli culturali sono stati criticati per la mancata considerazione dei valori culturali specifici. Adottare un metodo quantitativo significa limitarsi alle dimensioni proposte dai modelli culturali, questo non permette di allargare il campo di indagine ad altre dimensioni specifiche che non sono incluse nel modello utilizzato. Nella metodologia quantitativa la chiarificazione dei concetti e la loro operativizzazione in variabili avvengono prima ancora di iniziare la ricerca, e se da un lato la metodologia quantitativa offre il vantaggio di poter rilevare empiricamente il concetto, dall'altro comporta anche lo svantaggio di una forte riduzione e impoverimento del concetto stesso, con il rischio ulteriore che la variabile sostituisca il concetto (Corbetta, 1999).

Autori come D'Iribarne (1989) e Triandis (1995, 1996) hanno notato che le dimensioni culturali non hanno lo stesso significato in tutte le culture, ad esempio i concetti di collettivismo o l'individualismo in America sono diversi rispetto a quelli in Asia. Questo significa che le dimensioni culturali non hanno lo stesso significato in tutte le culture. Harisson and McKinnon (1999) hanno notato che esistono dimensioni più significative in alcune culture rispetto ad altre. Adottare una metodologia quantitativa non permette di capire l'ordine di priorità delle dimensioni culturali e con quale modo influenzano il sistema di management, perché ipotizzare un effetto simile in tutte le culture potrebbe essere un limite della ricerca.

La metodologia case study utilizza il concetto da analizzare e da approfondire solo per orientarsi e per avvicinarci alla realtà, in quanto la fase empirica ha un importante ruolo nel definire il concetto stesso (Corbetta, 1999). Adottare una metodologia qualitativa ha il limite, però, di non avere dei risultati generalizzabili, mentre la metodologia quantitativa ha una significatività statistica che permette di generalizzare i risultati. In questa ricerca si è deciso di sacrificare la significatività statistica dei risultati a favore dell'analisi approfondita della situazione. Questo permetterebbe anche di esplorare ed individuare altri campi di ricerca per superare i limiti dei modelli culturali.

Per condurre la ricerca è stata adottata una metodologia qualitativa con case study, questa metodologia è diventata uno strumento accettato in particolare per le ricerche relative al management internazionale (Ghauri, 2004), l'approccio utilizzato è di tipo esplorativo. Il case study è definito da Mitchell (1983) come un esame dettagliato di un evento o una serie di eventi con il quale il ricercatore cerca di individuare un principio teorico. Il case study può essere definito come l'analisi di persone, eventi, decisioni, periodi, progetti, politiche, istituzioni o altri sistemi che si possono studiare olisticamente attraverso uno o più metodi, ed il caso oggetto di indagine rappresenta un insieme di fenomeni che forniscono un quadro entro il quale lo studio è analizzato (Thomas, 2011). L'approccio esplorativo permette di indagare sulle causalità al fine di individuare i principi teorici. La metodologia del Case Study è indicata per le domande di ricerca esplicative del tipo " come " e " perché ", ed è preferibile utilizzare questo metodo per indagare su eventi contemporanei, quando i comportamenti in questione non possono essere manipolati (Yin, 2002). Il presente lavoro indaga su come la cultura nazionale influenza i sistemi di controllo di gestione, e come la cultura influisce il processo di trasferimento dei sistemi di

controllo dall'azienda madre alla filiale estera. La ricerca ha il carattere di contemporaneità, nel senso che non indaga su eventi storici ma situazioni relative al presente. Inoltre, il fatto di indagare sulla situazione attuale del processo di trasferimento permette di avere risultati non condizionati.

La metodologia case study può essere condotta utilizzando un unico caso o vari casi studio. Può essere di tipo olistico o immerso, nel primo caso l'attenzione del ricercatore è rivolta a tutta l'organizzazione, nel secondo caso la ricerca enfatizza una o varie unità del caso o dei casi analizzati. Utilizzare un unico caso studio è consigliabile quando il caso in questione ha delle caratteristiche critiche rispetto ad una teoria esistente, o quando si vuole effettuare un'analisi revocatoria o longitudinale (Yin, 2002).

In questa ricerca si è deciso di analizzare più di un caso studio perché la ricerca ha come obiettivo spiegare un fenomeno esistente, in particolare la rilevanza della cultura sui sistemi di controllo che è un concetto ormai approvato in quanto la discussione tra i ricercatori si differenzia sul come la cultura influenza il sistema di controllo. Analizzare più casi studio permette di avere una visione più approfondita del fenomeno. La ricerca si concentra sui sistemi di controllo, quindi la metodologia sarà di tipo immerso perché l'attenzione è rivolta solo ai sistemi di controllo e alle unità collegate al sistema.

#### 5.4.2 Scelta dei casi studio

La selezione dei casi studio è una delle fasi più importanti di tutta la ricerca. Il primo passaggio per la definizione e la selezione dei casi studio è la definizione del target delle aziende che corrispondono alla domanda di ricerca. Per vari motivi, come è

stato accennato in precedenza, è stato scelto come caso studio quello delle aziende italiane che si sono internazionalizzate in Marocco. Il target quindi è l'insieme delle aziende italiane che hanno una o più sedi operative in Marocco. Tramite l'incrocio dei dati provenienti da AIDA<sup>19</sup>, AMADEUS<sup>20</sup> e la banca dati della Camera di Commercio italiana in Marocco sono state elencate tutte le aziende italiane che hanno delle attività in Marocco.

La scelta dei casi studi deve rispettare i criteri della ricerca, per questo motivo sono state escluse dall'elenco tutte le aziende italiane che hanno solo una rappresentanza commerciale e che hanno solo delle commesse in corso in Marocco. I driver del controllo o dell'intervento dell'azienda madre nella filiale estera sono quattro: la rilevanza strategica, la dipendenza, la somiglianza delle linee di business e l'esperienza dell'azienda madre con la filiale estera. L'esperienza dell'azienda madre nel legame con la filiale influisce negativamente sulla volontà di intervento e di controllo. Se l'azienda madre ha più esperienza con la filiale estera si tende ad avere un controllo meno rigoroso (Lyles, 1988). L'ultima caratteristica è stata esclusa dall'analisi, in quanto non si vuole indagare sul grado di controllo. Le rappresentanze commerciali non rispettano al meno due dei criteri del controllo e dell'intervento dell'azienda madre, proprio perché le attività svolte non si assomigliano, l'azienda madre svolge l'attività di produzione, e la filiale in questo caso commercializza solo il prodotto. Il secondo criterio per cui sono state escluse le rappresentanze commerciali e che non hanno un rilevanza strategica per l'azienda madre. Anche le aziende che hanno solo delle commesse in corso sono state escluse perché non

---

<sup>19</sup> Aida è una banca dati che contiene informazioni finanziarie, anagrafiche e commerciali su oltre 700.000 società di capitale che operano in Italia

<sup>20</sup> Banca dati a testo pieno dei bilanci di 5 milioni società in 34 paesi europei. Permette selezioni per settore, area geografica, elaborazione dei dati societari, estrazione di grafici e tabelle

rivestono il carattere di strategicità per l'azienda madre, nella maggior parte sono aziende costituite solo ai fini della commessa, e che vengono liquidate una volta la commessa chiusa.

Le aziende devono rientrare nel framework della ricerca (Ghauri, 2004). Non avendo la conoscenza delle aziende scelte per i casi studio, sono state contattate tutte le aziende per chiedere la loro disponibilità a far parte del progetto di ricerca. Le aziende sono state contattate tramite mail, nella mail è stato spiegato il progetto e la modalità con cui si svolgerà la ricerca. Gli indirizzi mail sono stati presi dalle banche dati citate in precedenza e dai siti aziendali quando disponibili. La mail è stata mandata all'attenzione del direttore amministrativo o del direttore generale dell'azienda madre (in Italia), il numero di aziende contattate è stato di 55 aziende. Le aziende che hanno espresso la loro volontà a far parte del progetto e che rispettavano i criteri del controllo e del framework teorico sono 3, di cui solo due hanno voluto continuare (la terza azienda si è ritirata perché si trovava in situazione di crisi).

#### 5.4.3 Processo raccolta dati

Lo strumento principale utilizzato per condurre la ricerca è l'intervista semi-strutturata. Nella filiale le interviste effettuate erano volte in particolar modo a delineare le caratteristiche del sistema di controllo per evidenziare le differenze rispetto all'azienda madre. Le interviste effettuate al personale dell'azienda madre sono state strutturate in due parti. La prima parte era rivolto prima di tutto a capire in linea generale l'importanza della filiale marocchina per l'azienda madre, se l'azienda la considera come filiale strategica, se la filiale e l'azienda madre hanno le stesse

linee di prodotto e se la filiale estera dipende dall'azienda madre. Come sottolinea la letteratura, la presenza degli elementi precedenti è una condizione che induce l'azienda madre a prendere ad avere un'ottica di intervento e di controllo, e quindi a prendere la decisione del trasferimento dei sistemi di controllo. In questa fase l'importanza era data a capire se le aziende in questione soddisfano i criteri citati, e se ci è stata la decisione di trasferire il sistema di controllo alla filiale estera.

A differenza dell'approccio comparativo che viene utilizzato in particolare modo dalle ricerche di tipo quantitativo, l'approccio teorico adottato in questa ricerca è di tipo esplorativo che ha come obiettivo la comprensione della rilevanza della cultura all'interno del processo di trasferimento. Con l'approccio comparativo si cerca di capire le differenze tra i sistemi di controllo tra l'azienda madre e la filiale estera e di spiegare queste differenze utilizzando le dimensioni culturali. Adottare un approccio comparativo non permette di capire come l'azienda ha adattato i sistemi di controllo alle variabili culturali, e quindi non permette di capire in maniera dettagliata tutto il processo del trasferimento. L'approccio esplorativo invece, viene utilizzato nella maggior parte dalle ricerche qualitative, e permette di capire se le differenze sono la conseguenza dell'adattamento e se quest'ultimo è dovuto alle variabili culturali.

In tal senso si è cercato, tramite l'alta direzione dell'azienda madre, di individuare le persone che hanno partecipato al processo di trasferimento e che gestiscono i rapporti con la filiale marocchina. La scelta di intervistare questi soggetti che hanno partecipato al processo di trasferimento permette, quindi, di individuare i problemi culturali riscontrati, intervistare invece le persone che gestiscono i rapporti con la filiale permette di capire se i conflitti persistono o se sono stati superati con il tempo.

Il terzo intervento ha riguardato la raccolta dei dati, Yin (2002) ha individuato sei fonti di informazioni che si possono utilizzare: report, documenti interni, interviste, osservazione diretta, partecipazione, tecniche operative. In questa ricerca si è deciso di utilizzare l'analisi documentale, l'intervista e la partecipazione come strumenti per la raccolta e l'analisi dei dati.

Lo strumento principale utilizzato per la raccolta dei dati è l'intervista, questa ultima è lo strumento di raccolta delle informazioni più diffuso nelle scienze sociali (Brenner, 1980). Le interviste si differenziano a seconda del contatto visivo e del grado di libertà che viene dato all'intervistato (Statera, 1982). Si può distinguere l'intervista non strutturata o libera, strutturata e semi-strutturata (Corbetta, 1999). In questa ricerca si è deciso di utilizzare l'intervista semi-strutturata, in quanto permette di avere l'opinione dell'intervistato, e nello stesso momento permette all'intervistatore di guidare e di definire dei confini all'intervista. L'intervista semi-strutturata ricostruisce il quadro valoriale dell'intervistato (Pitrone, 1984), quindi nel caso di questa ricerca l'intervista semi-strutturata permette di avere il punto di vista dell'intervistato in relazione al trasferimento dei sistemi di controllo e ai conflitti culturali che si riscontrano. Nel caso di un'intervista semi-strutturata l'intervistatore utilizza una traccia che riporta gli argomenti che deve toccare nel corso dell'intervista. La traccia può essere un elenco di argomenti o una serie di domande (Corbetta, 1999). In questa ricerca, le interviste sono state condotte con l'aiuto di una serie di domande che riguardano tutto il processo del sistema di controllo in particolare la pianificazione, l'organizzazione e la valutazione (si vede allegato I).

Il secondo strumento utilizzato è l'analisi documentale, questa possibilità è stata richiesta alle aziende ed i documenti (bilanci, report) sono stati analizzati dove esse

hanno dato disponibilità. Il terzo strumento utilizzato è l'osservazione partecipativa, è uno strumento con cui l'intervistatore non è un soggetto passivo, l'intervistatore assume un ruolo partecipativo all'interno della ricerca (è uno strumento utilizzato negli studi di antropologia culturale) (Yin, 2002). Si sottolinea che l'intervistatore è di origine marocchina ed è residente in Italia da circa 10 anni, questo gli ha permesso di essere soggetto attivo all'interno della ricerca e di cogliere il grado di diversità culturale tra l'azienda madre e la filiale estera.

Ricapitolando, all'interno della ricerca sono state utilizzati tre strumenti indicati dalla letteratura, il primo ed il più diffuso è l'intervista semi-strutturata, il secondo è l'analisi documentale, il terzo è l'osservazione partecipativa.

*Tabella 10. Dettaglio soggetti intervistati*

	<b>Caso A</b>	<b>Caso B</b>
Soggetti intervistati	Responsabile controllo di gestione / Direttore finanziario dell'azienda madre	Responsabile controllo di gestione dell'azienda madre
	Responsabile risorse umane dell'azienda madre	Direttore finanziario dell'azienda madre
	Responsabile filiale estera	Responsabile filiale estera
Interviste effettuate	4	4
Durata intervista	1 ora e mezzo	1 ora e mezzo

La raccolta dei dati è avvenuta nel corso del 2012, sono state effettuate delle interviste con i direttori generali, responsabili finanziari, responsabili risorse umane e responsabili controllo di gestione sia dell'azienda madre che della filiale estera

(dettaglio nella tabella 10). Il numero totale delle interviste dirette è 8, inoltre, sono state approfondite varie tematiche via telefono soprattutto con i responsabili della filiale estera. È stato cercato anche di effettuare delle interviste, anche telefoniche, con le stesse persone ma a distanza di tempo in modo da confrontare i discorsi. Le persone intervistate, dall'azienda madre, hanno partecipato al processo di trasferimento dei sistemi di controllo e gestiscono anche i rapporti con le filiali marocchine.

#### 5.4.4 Analisi e interpretazione dati

Le interviste sono state trascritte e analizzate, sono state individuate le parole chiavi che riguardano la diversità e i conflitti culturali all'interno del processo di trasferimento. Lo stesso anche per i documenti raccolti. I risultati sono stati interpretati adottando un approccio multi - variabile. Interpretare i dati secondo varie fonti e punti di vista è un metodo definito triangolazione. Questo ultimo permette di avere una situazione più realistica rispetto alla domanda ricerca (Ghauri, 2004). Quindi i dati vengono analizzati utilizzando vari punti di vista e confrontando le interviste effettuate. All'interno dell'intervista sono state utilizzate domande di controllo che permettono di confrontare le risposte e di capire il loro grado di compatibilità. L'osservazione partecipativa ha permesso in fine di confermare il grado di diversità culturali riscontrate all'interno del processo di trasferimento dei sistemi di controllo dall'azienda madre alla filiale marocchina.

I dati sono stati analizzati seguendo il framework teorico del processo di trasferimento, quindi è stata analizzata la rilevanza della cultura sia nella prima che nella seconda fase. Si è cercato di dare delle spiegazioni ai conflitti riscontrati e alla

modalità con cui l'azienda madre adatta il suo sistema di controllo alle variabili culturali.

#### 5.4.5 Qualità della ricerca

La qualità della ricerca viene giudicata tramite alcuni test, Yin (2002) ha precisato su questo punto che ci sono quattro test da effettuare per avere un giudizio sulla ricerca. I test da effettuare sono i seguenti: validità di costrutto, validità interna, validità esterna, affidabilità.

- ✓ La validità di costrutto è relativa alla conformità tra risultati e teoria, che stabilisce una corretta operazionalizzazione del concetto studiato. Yin (2002) individua tre tattiche per stabilire una corretta operazionalizzazione del concetto. La prima è l'utilizzo di varie fonti dati, in questa ricerca viene utilizzato il concetto della triangolazione che permette di avere i dati da vari fonti e punti di vista. La seconda è stabilire il legame tra le evidenze e la domanda di ricerca, la terza è l'elaborazione e l'analisi dei dati seguendo la logica della domanda di ricerca. I risultati sono stati analizzati in relazione alla domanda di ricerca, l'interpretazione di essi è stata effettuata alla luce degli studi presenti nella letteratura.
- ✓ La validità interna stabilisce la relazione causale tra le variabili studiate, questo test viene effettuato in particolare nelle ricerche di tipo causa effetto. La presente ricerca è di tipo esplorativo che cerca di spiegare la modalità di adattamento e di trasferimento, la validità interna, come indicato da Yin (2002), non viene considerata nel caso di una ricerca esplorativa

- ✓ La validità esterna stabilisce il grado di applicabilità e di generalizzabilità dei risultati. Questo aspetto è uno dei limiti della metodologia qualitativa in generale, a differenza del metodo quantitativo che cerca di avere una significatività statistica. La generalizzazione dei risultati nel caso del case study non è automatico, i risultati devono essere replicati e approfonditi in altri casi (Yin, 2002), e devono essere confrontati con i risultati degli studi precedenti.
- ✓ L'affidabilità dimostra che se un altro ricercatore analizza lo stesso caso studio avrà gli stessi risultati, l'obiettivo quindi è di ridurre gli errori di soggettività della ricerca (Easterby-Smith et al., 1991). Yin (2002) individua due tattiche per avere l'affidabilità sui risultati raggiunti, la prima delle quali è la documentazione delle procedure seguite nella ricerca, e la creazione di una data base dei casi analizzati. Lo strumento principale utilizzato per condurre la ricerca è l'intervista semi-strutturata, le domande dell'intervista erano le stesse per tutti gli intervistati, e l'intervista ha cercato di coprire tutti gli aspetti di diversità individuati dalla letteratura di riferimento. Tutte le interviste sono state registrate e archiviate insieme ad altri documenti relativi ai casi studio.

In questo capitolo si è cercato di definire il framework e la metodologia utilizzati per condurre la ricerca. Infine, è utile precisare che il processo di trasferimento dei sistemi di controllo è stato suddiviso ed analizzato secondo le due fasi: la decisione di trasferimento e l'implementazione del sistema. La prima fase riguarda la decisione di trasferimento, in quella fase l'azienda è guidata da varie forze istituzionali che la inducono a trasferire, tali come sono, i sistemi di controllo alla filiale estera. Nella fase di implementazione nascono dei conflitti culturali visto la diversità culturali tra i

contesti. In questa seconda fase si vuole capire quali adattamenti l'azienda madre deve effettuare per risolvere i conflitti culturali. La metodologia utilizzata è di tipo qualitativo con case study, è stato spiegato nel capitolo i motivi della scelta, e gli strumenti che sono stati utilizzati per la raccolta e l'analisi dei dati.

## **VI. Risultati della ricerca: il trasferimento dei sistemi di controllo**

I risultati della ricerca sono stati divisi in due parti, la prima parte riguarda la prima fase del trasferimento dei sistemi di controllo alle filiali estere, la seconda invece riguarda l'implementazione del sistema stesso. Nel presente capitolo verranno discussi i risultati della prima fase, i risultati della seconda fase verranno presentati e analizzati invece nel prossimo capitolo.

I casi studio come è stato accennato nel capitolo precedente sono due. Si segnala che per volontà delle aziende che hanno partecipato alla ricerca verrà garantito l'anonimato, e di conseguenza esse verranno identificate come Caso A e Caso B. In primo luogo verranno presentati i casi studio, verranno date informazioni generali sul tipo di attività svolta e sui dati economici rilevanti. In secondo luogo verrà motivata la scelta dei casi studio, indicando se soddisfano o meno i requisiti del trasferimento dei sistemi di controllo. In fine verranno presentati e discussi i risultati relativi alla prima fase del processo di trasferimento.

I casi sono stati scelti, come è stato precisato nel precedente capitolo, incrociando varie banche dati. Si è cercato di scegliere aziende che rispettano i criteri della ricerca. In questo paragrafo verranno date informazioni generali sul tipo di attività, sulle filiali estere, e sui dati economici relativi agli stessi.

### **6.1. Caso A**

L'azienda in questione opera nel settore della lavorazione industriale del sughero e commercializzazione dei prodotti da esso derivati (tappi in sughero), sui mercati

mondiali. È un settore di particolare interesse, ed è legato al settore vinicolo. L'andamento economico del settore vinicolo è stato caratterizzato da un brevissimo periodo iniziale di equilibrio, da un successivo aumento molto netto della produzione a fronte di una domanda stabile e, infine, a partire dagli anni '80, da una costante diminuzione e da un cambiamento qualitativo profondo della domanda<sup>21</sup>. Il prezzo del vino è una variabile importante per avere un vantaggio competitivo, il prezzo dei tappi in sughero incide molto sul prezzo del prodotto, e quindi tanti produttori utilizzano tappi di altre materie che hanno dei prezzi molto bassi rispetto al tappo in sughero. Offrire prezzi inferiori e mantenere gli standard, produttivi e soprattutto qualitativi della produzione, permette all'azienda non solo di resistere ma anche di progredire nella sua crescita, poiché ancora una volta il mercato premia l'affidabilità.

Il caso A si riferisce ad un gruppo di aziende con la capogruppo in Italia, oltre la controllata<sup>22</sup> marocchina, l'azienda, come mostra la tabella 11, ha altre quattro controllate in Cina, Australia, Germania e Argentina. Il tipo di controllo esercitato nel caso delle aziende in questione è un controllo di diritto, per cui l'azienda madre dispone di una maggioranza di voti nelle assemblee delle altre aziende. La tabella 11 mostra il dettaglio delle partecipazioni dell'azienda A nei capitali delle altre filiali.

---

<sup>21</sup> Rapporto Unione Europea sul settore vitivinicolo nell'Unione europea. [http://ec.europa.eu/agriculture/markets/wine/index\\_it.htm](http://ec.europa.eu/agriculture/markets/wine/index_it.htm)

<sup>22</sup> L'art. 2359 del Codice Civile definisce la controllata come segue: sono considerate società controllate: 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria; 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria; 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Il primo caso si riferisce alla controllata di diritto, in cui l'azienda che controlla ha una partecipazione che supera il 51%, nel secondo caso il controllo esercitato viene definito come un controllo di fatto con cui l'azienda madre dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante. Il terzo è un controllo contrattuale, questo avviene quando ci sono dei vincoli di tipo contrattuale che permettono alla controllante di esercitare un'influenza dominante.

Tabella 11. Partecipate dell'azienda A

<b>Controllata</b>	<b>% di partecipazione</b>
Controllata marocchina	95%
Controllata cinese	100%
Controllata australiana	100%
Controllata tedesca	90%
Controllata Argentina	85%

Dalla relazione sulla gestione relativa al 2011 si legge che, a seguito dei piani di ristrutturazione del gruppo, sulla partecipata marocchina si è concentrata la maggior attenzione per ciò che riguarda l'approvvigionamento e la trasformazione primaria del sughero nonché dei semilavorati che vengono trasformati in prodotti finiti presso l'azienda madre. Negli ultimi anni l'azienda madre ha effettuato investimenti notevoli in Marocco al fine di aumentare la capacità produttiva e diminuire la dipendenza da fornitori terzi al gruppo. Sempre nella controllata marocchina, l'azienda ha attivato vari piani industriali messi in opera per poter diversificare la produzione, raggiungere nuovi mercati di vendita, e acquisire competitività in termini di minori costi di produzione sulle materie prime e loro trasformazione.

Le altre società del gruppo svolgono attività commerciali e di supporto alle vendite, ognuna con proprie strutture di finalizzazione e personalizzazione del prodotto allo scopo di servire meglio il mercato di proprio riferimento.

Nel 2011 il gruppo ha raggiunto un fatturato di circa 26 Milioni di Euro, come si nota dalla tabella 13,. A livello economico il gruppo ha avuto dei problemi a causa della crisi finanziaria e dell'andamento del mercato. Come si nota dalla tabella 14 il fatturato è diminuito negli ultimi anni, passando da circa 38 Milioni di Euro nel 2003 a 24 Milioni nel 2010. La partecipata marocchina ha contribuito per circa il 10% del fatturato totale. Si segnala che la controllata marocchina rifornisce solo le aziende del gruppo, mentre il prezzo di vendita è deciso a livello dell'azienda madre ed il fatturato corrisponde alla vendita dei semi lavorati alle altre aziende del gruppo. La partecipata marocchina oltre ad approvvigionare le altre aziende del gruppo con dei prezzi decisi a livello dell'azienda madre, contribuisce quindi positivamente alla formazione del risultato economico.

L'azienda dispone di una media di 220 dipendenti, composti da 2 dirigenti, 60 impiegati e 158 operai. Il numero degli operai cambia a seconda della stagionalità. La tabella 12 mostra la divisione percentuale della forza lavoro a livello del gruppo.

*Tabella 12.Divisione percentuale del personale del gruppo A*

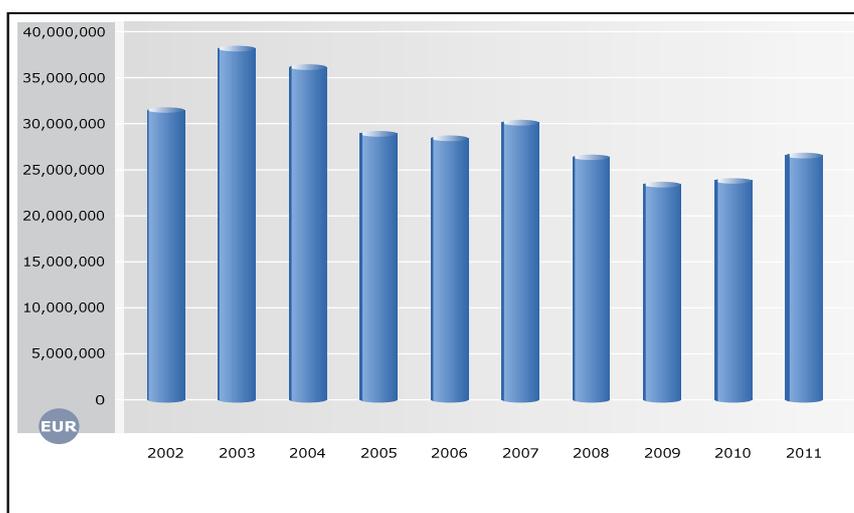
AZIENDA	Dirigenti	Impiegati	Operai
Azienda madre	0%	78%	54%
Partecipata marocchina	50%	5%	38%
Partecipata cinese	50%	7%	5%
Partecipata australiana	0%	2%	1%
partecipata tedesca	0%	3%	1%
Partecipata argentina	0%	5%	1%

Tabella 13. Conto economico del gruppo A

CONTO ECONOMICO STANDARD	Cons.	
	31/12/2011 12 mesi EUR	31/12/2010 12 mesi EUR
	Dettagliato	Dettagliato
<b>A. TOT. VAL. DELLA PRODUZIONE</b>	26.559.873	23.793.532
A.1. Ricavi vendite e prestazioni	26.835.301	24.132.197
A.2. Var. rimanenze prodotti	-311.220	-410.915
A.3. Variazione lavori	0	0
A.2 + A.3. Totale Variazioni	0	0
A.4. Incrementi di immob.	28.338	22.516
A.5. Altri ricavi	7.454	49.734
Contributi in conto esercizio	0	0
<b>B. COSTI DELLA PRODUZIONE</b>	24.555.883	21.700.649
B.6. Materie prime e consumo	11.871.496	9.342.711
B.7. Servizi	4.523.806	3.995.038
B.8. Godimento beni di terzi	291.630	185.240
B.9. Totale costi del personale	5.388.333	5.090.279
B.9.a. Salari e stipendi	3.764.276	3.527.205
B.9.b. Oneri sociali	1.253.503	1.194.714
B.9.c. Tratt. fine rapporto	266.269	245.084
B.9.d. Tratt. di quiescenza	0	0
B.9.e. Altri costi	104.285	123.267
B.9.f. TFR + quiescenza + altri costi	0	0
B.10. TOT Ammortamenti e svalut.	830.705	851.111
B.10.a. Amm. Immob. immat.	74.360	71.428
B.10.b. Amm. Immob. Mat.	756.345	779.683
B.10.c. Altre svalut. Immob.	0	0
B.10.a+b+c. Amm. e svalut. delle immob.	0	0
B.10.d. Svalut. crediti	0	0
B.11. Variazione materie	260.040	731.922
B.12. Accantonamenti per rischi	108.000	97.927
B.13. Altri accantonamenti	0	0
B.14. Oneri diversi di gestione	1.281.873	1.406.430
<b>RISULTATO OPERATIVO</b>	2.003.990	2.092.883
Valore Aggiunto	8.331.028	8.132.191
<b>C. TOTALE PROVENTI E ONERI FINANZIARI</b>	-1.139.141	-966.575
C.15. Tot. proventi da partecip. da imprese controllate/collegate	0	0
C.16. TOT Altri Proventi	110.449	344.922
C.16.a. Da Crediti di cui da Contr/coll	0	0
C.16.b. Da titoli iscr. imm.	0	0
C.16.c. Da titoli iscr. att. circol.	101.215	330.825
C.16.b+c. Proventi da Titoli	0	0
C.16.d. Proventi fin. Diversi di cui da Contr/coll	9.234	14.097
C.17. TOT Oneri finanziari	1.160.925	1.309.185
--> Oneri fin. di cui da Contr/coll	0	0
C.17.bis Utili e perdite su cambi	-88.665	-2.312
<b>RETT. VALORE ATT. FINANZ.</b>	0	0
<b>D. TOTALE RETTIFICHE ATT. FINANZ.</b>	0	-27.732
D.18. TOT Rivalutazioni	0	0
D.18.a. Rivalut. di partec.	0	0
D.18.b. Rivalut. di altre imm. fin.	0	0
D.18.c. Rivalut. di titoli	0	0
D.19. TOT Svalutazioni	0	27.732
D.19.a. Svalut. di partec.	0	27.732
D.19.b. Svalut. di altre imm. fin.	0	0
D.19.c. Svalut. di titoli	0	0
<b>E. TOTALE PROVENTI/ONERI STRAORDINARI</b>	-51.691	-228.779
E.20. Proventi Straordinari	86.469	38.573
Plusvalenze	25	3.662
E.21. Oneri Straordinari	138.160	267.352
Minusvalenze	3.892	4.023
Imposte es. prec.	0	0
<b>RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE</b>	813.158	869.797
22. Totale Imposte sul reddito correnti, differite e anticipate	868.565	829.098
22.a Imposte correnti	571.535	571.535
22.b Imposte differite e anticipate	21.070	0
<b>23. UTILE/PERDITA DI ESERCIZIO</b>	-55.407	40.699
UTILE/PERDITA DI ESERCIZIO di pert. di TERZI	-20.859	-453
UTILE/PERDITA DI ESERCIZIO di pert. del GRUPPO	-34.548	41.152

T

tabella 14. Andamento del fatturato dal 2002 al 2011 del gruppo A



Elaborato dalla banca dati Amadeus

Dalla tabella 12 emerge che il numero degli operai è suddiviso tra la partecipata marocchina e l'azienda madre. In effetti la produzione è concentrata solo nell'azienda madre e la filiale marocchina, anche se negli ultimi anni, a seguito degli investimenti effettuati ed in corso, l'azienda sta delocalizzando la produzione in Marocco. Nell'azienda madre si concentrano quasi tutti gli impiegati, questo perché l'attività amministrativa, di contabilità, di gestione del personale si svolge a livello dell'azienda madre.

## 6.2. Caso B

Il caso B riguarda un gruppo di aziende che opera nel settore di cablaggi per *automotive*. La proprietà del gruppo è passata ad un gruppo giapponese nel 2001,

l'azienda però, come confermano i responsabili e come confermano i report di gestione, opera in piena autonomia aderendo agli indirizzi strategici e operativi generali indicati dalla proprietà. L'azienda lavora quasi esclusivamente con il gruppo Fiat, il fatturato consolidato ammontava a circa 250 Milioni di Euro nel 2012, come mostra la tabella 16 e 17, di cui il 98% è relativo ad azienda appartenente al Gruppo Fiat.

L'azienda ha due partecipate, una in Polonia di cui essa detiene il 100% del capitale azionario e una in Marocco di cui ne detiene il 99,5%. Questa ultima dispone di due stabilimenti produttivi e produce esclusivamente per l'azienda madre. Il gruppo conta 6.472 unità di lavoro (dati del 2011) divisi come mostra la tabella 15. Il 77% del personale del gruppo è concentrato negli stabilimenti produttivi presenti in Marocco. Dal bilancio consolidato si legge che i prodotti venduti dall'azienda madre sono stati prodotti quasi interamente dalle partecipate, in particolare la partecipata marocchina. L'azienda madre, come si nota dal bilancio d'esercizio, svolge attività di commercializzazione nonché attività di ricerca e sviluppo.

*Tabella 15. Divisione percentuale del personale del gruppo B*

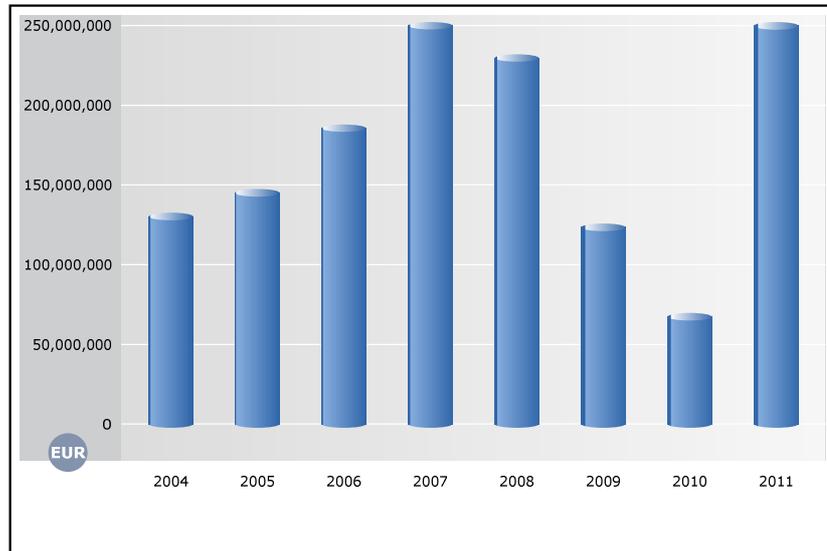
Azienda	Personale	Divisione percentuale
Azienda madre	195	3%
Controllata marocchina	5.015	77%
Controllata polacca	1.262	19%
<b>Totale</b>	<b>6.472</b>	<b>100%</b>

Tabella 16. Conto economico del gruppo B

	Cons.	Cons.
	31/03/2012	31/03/2011
	12 mesi	15 mesi
	EUR	EUR
	Dettagliato	Dettagliato
<b>A. TOT. VAL. DELLA PRODUZIONE</b>	<b>249.764.000</b>	<b>67.306.000</b>
A.1. Ricavi vendite e prestazioni	236.385.000	64.490.000
A.2. Var. rimanenze prodotti	6.888.000	1.876.000
A.3. Variazione lavori	0	0
A.2 + A.3. Totale Variazioni	0	0
A.4. Incrementi di immob.	3.349.000	686.000
A.5. Altri ricavi	3.342.000	254.000
Contributi in conto esercizio	21.000	27.000
<b>B. COSTI DELLA PRODUZIONE</b>	<b>222.008.000</b>	<b>60.519.000</b>
B.6. Materie prime e consumo	140.208.000	41.014.000
B.7. Servizi	23.096.000	6.362.000
B.8. Godimento beni di terzi	3.322.000	778.000
B.9. Totale costi del personale	46.883.000	10.327.000
B.9.a. Salari e stipendi	35.891.000	8.567.000
B.9.b. Oneri sociali	6.424.000	729.000
B.9.c. Tratt. fine rapporto	492.000	113.000
B.9.d. Tratt. di quiescenza	0	0
B.9.e. Altri costi	4.076.000	918.000
B.9.f. TFR e quiescenza + altri costi	0	0
B.10. TOT Ammortamenti e svalut.	7.617.000	2.380.000
B.10.a. Amm. Immob. Immat.	454.000	260.000
B.10.b. Amm. Immob. Mat.	6.999.000	2.100.000
B.10.c. Altre svalut. Immob.	0	0
B.10.+B.c. Amm. e svalut. delle immob.	164.000	0
B.11. Variazione materie	-248.000	-658.000
B.12. Accantonamenti per rischi	0	0
B.13. Altri accantonamenti	162.000	201.000
B.14. Oneri diversi di gestione	568.000	135.000
<b>RISULTATO OPERATIVO</b>	<b>27.756.000</b>	<b>6.787.000</b>
Valore Aggiunto	82.418.000	19.675.000
<b>C. TOTALE PROVENTI E ONERI FINANZIARI</b>	<b>-902.000</b>	<b>-165.000</b>
C.15. Tot. proventi da partecip.	0	0
da imprese controllate/collegate	0	0
C.16. TOT Altri Proventi	540.000	766.000
C.16.a. Da Crediti	0	0
di cui da Contr/coll	0	0
C.16.b. Da titoli iscr. imm.	0	0
C.16.c. Da titoli iscr. att.circol.	0	0
C.16.b+c. Proventi da Titoli	0	0
C.16.d. Proventi fin. Diversi	540.000	766.000
di cui da Contr/coll	0	0
C.17. TOT Oneri finanziari	1.416.000	807.000
-> Oneri fin. di cui da Contr/coll	0	0
C.17.bis Utili e perdite su cambi	-26.000	-124.000
<b>RETT. VALORE ATT. FINANZ.</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>D. TOTALE RETTIFICHE ATT. FINANZ.</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
D.18. TOT Rivalutazioni	0	0
D.18.a. Rivalut. di partecip.	0	0
D.18.b. Rivalut. di altre imm. fin.	0	0
D.18.c. Rivalut. di titoli	0	0
D.19. TOT Svalutazioni	0	0
D.19.a. Svalut. di partecip.	0	0
D.19.b. Svalut. di altre imm. fin.	0	0
D.19.c. Svalut. di titoli	0	0
<b>E. TOTALE PROVENTI/ONERI STRAORDINARI</b>	<b>806.000</b>	<b>-92.000</b>
E.20. Proventi Straordinari	934.000	58.000
Plusvalenze	116.000	1.000
E.21. Oneri Straordinari	128.000	150.000
Minusvalenze	30.000	0
Imposte es. prec.	0	0
<b>RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE</b>	<b>27.660.000</b>	<b>6.530.000</b>
22. Totale Imposte sul reddito correnti, differite e anticipate	7.334.000	458.000
22.a Imposte correnti	8.706.000	813.000
22.b Imposte differite e anticipate	-1.372.000	-355.000
<b>23. UTILE/PERDITA DI ESERCIZIO</b>	<b>20.326.000</b>	<b>6.072.000</b>

Elaborato dalla banca dati Amadeus

*Tabella 17. Andamento del fatturato dal 2004 al 2011 del gruppo B*



*Elaborato dalla banca dati Amadeus*

Negli ultimi due anni il gruppo ha rafforzato la produttività degli stabilimenti marocchini, questi ultimi infatti hanno assorbito più del 60% degli investimenti totali. Come confermano i responsabili, gli stabilimenti marocchini hanno una rilevanza strategica per il gruppo in quanto i costi delle materie prime e della manodopera sono bassi. Questo ha portato l'azienda a spostare quasi tutta la produzione in Marocco, mentre l'azienda madre svolge solo attività di ricerca e sviluppo e gestisce i rapporti commerciali con il Gruppo Fiat.

Il Gruppo Fiat, l'unico cliente consolidato, ha deciso di implementare la metodologia del World Class Manufacturing, una metodologia che è stata implementata in tutti gli

stabilimenti del Gruppo Fiat e poi estesa ai principali fornitori. Con questa metodologia si cerca di ridurre gli sprechi, i difetti ed i guasti, il tutto finalizzato alla riduzione dei costi di produzione. La metodologia è stata implementata nella partecipata polacca nel corso del 2011/2012, e sarà implementata negli stabilimenti marocchini nel prossimo anno. Il Gruppo Fiat infatti impone all'azienda dei target qualitativi, in questo senso, l'azienda ha quasi sempre raggiunto gli obiettivi prefissati, grazie anche al sistema di qualità, ISO TS 16949 (certificato di qualità relativo al settore automobilistico) di cui dispone.

### 6.3. Volontà di controllo sulla filiale estera

Come è stato discusso nei capitoli precedente la volontà di controllo emerge se si soddisfano le condizioni seguenti:

- ✓ L'importanza strategica della filiale estera rispetto all'azienda madre
- ✓ La somiglianza delle linee di business e di prodotto tra l'azienda madre e la filiale estera
- ✓ L'esperienza della filiale estera
- ✓ La dipendenza della filiale estera

In questo paragrafo si cercherà di verificare se le filiali estere soddisfano o meno le condizioni del controllo.

#### 6.3.1 Caso A

Per quanto riguarda il primo caso, è chiaro che la filiale marocchina riveste un carattere strategico per l'azienda madre. L'importanza strategica deriva dal ruolo che

copre la filiale estera lungo la catena del valore, un ruolo che contribuisce all'accrescimento delle competenze chiave per il business (Nobolo, 2004). Dalla filiale marocchina dipende tutta la produzione, in quanto le materie prime ed i semi lavorati vengono forniti direttamente dalla filiale marocchina a tutto il gruppo. Anche dalle interviste emerge l'importanza strategica dell'azienda marocchina, a questo proposito afferma il direttore finanziario *“È una cosa fondamentale in questo momento avere delle materie prime a basso costo, avere delle materie prime a basso costo permette di avere dei margini che permettono di coprire i costi finanziari; l'azienda ci sta riuscendo bene attraverso la fornitura del sughero dal Marocco, poiché il costo del sughero in Marocco è molto basso rispetto ai Paesi produttori tipici come la Spagna, il Portogallo, e anche l'Italia attraverso la Sardegna”*. Per avere un vantaggio competitivo all'interno di un mercato caratterizzato da un'elevata competizione, le materie prime e la manodopera a basso costo hanno una rilevanza strategica, *“in Marocco la società riesce a raggiungere un risparmio del 50% delle materie prime, per una società avere un risparmio del 50% dei costi è molto buono”*, dice il direttore finanziario.

La strategicità della filiale marocchina per l'azienda madre si conferma dalla scelta, effettuata dall'azienda madre, di investire e di rafforzare la produttività. Negli ultimi anni l'azienda madre ha fatto vari investimenti nella filiale marocchina, l'obiettivo è quello di aumentare la capacità produttiva e diminuire la dipendenza da fornitori terzi al gruppo. Le altre filiali del gruppo svolgono solo attività commerciale, e quindi i semi lavorati che vengono forniti a tutto il gruppo hanno un'importanza significativa. La filiale marocchina riveste un ruolo fondamentale per tutto il gruppo in particolare per l'approvvigionamento delle materie prime e per la fornitura di semilavorati derivati dalla trasformazione del sughero. I costi dei prodotti ottenuti sono di

notevole interesse economico e permettono di raggiungere margini di redditività molto buoni.

La seconda condizione consiste nella somiglianza delle linee di business. In effetti, l'azienda madre e la filiale marocchina producono gli stessi prodotti e hanno le stesse linee di prodotto. La somiglianza delle linee di business e la dipendenza in termini di approvvigionamenti inducono l'azienda madre ad avere un interesse verso il controllo della filiale estera. L'esperienza maturata dall'azienda madre potrebbe essere un elemento che induce all'intervento, e potrebbe riguardare sia gli strumenti di amministrazione e controllo sia l'operatività. L'esperienza maturata potrebbe cioè indurre l'azienda madre ad intervenire in quanto ausilio per la filiale estera (Nobolo, 2004). L'azienda madre è operativa nel settore da oltre cento anni, è nata come azienda familiare, solo successivamente ha permesso l'entrata di soci privati. L'azienda è considerata una tra i leader nel settore di appartenenza e negli anni ha maturato una capacità operativa che le ha permesso di brevettare anche alcuni processi produttivi. Essa dunque, non detiene solo esperienze in termini di produzione ma anche a livello amministrativo e di gestione, e la presenza di varie controllate estere conferma questa abilità dell'azienda madre.

L'ultima condizione riguarda la dipendenza dell'azienda madre dalla filiale estera, che si verifica quando la filiale estera permette l'accesso ad una risorsa critica alla stessa. Secondo la teoria basata sulle risorse, quando un partner garantisce l'accesso ad una risorsa critica, esso potrebbe assumere anche una posizione dominante che gli permette di intervenire nel management del suo partner (Preffer and Salancik, 1978). Nel nostro caso l'azienda madre che dipende dalle risorse della sua filiale, e nello stesso momento ha il controllo delle quote di partecipazione, potrebbe essere

dipendente dalla filiale in termini di risorse critiche, ed inoltre, avere la maggioranza del capitale azionario porterebbe questa a dare maggiore importanza al controllo della filiale. D'altronde, la filiale estera non svolge attività di tipo commerciale, quindi la sua sopravvivenza in termini di vendita dipende dall'azienda madre. Tutto questo fa sì che l'azienda madre abbia interesse a controllare la filiale, e porta la filiale estera ad accettare l'idea del controllo stesso.

### 6.3.2 Caso B

Anche in questo caso la controllata marocchina riveste un carattere strategico per l'azienda, questo emerge sia dalle interviste effettuate con i responsabili sia dai documenti analizzati. Come è stato evidenziato in precedenza, l'azienda madre fa solo attività di commercializzazione e di ricerca e sviluppo, mentre tutta l'attività produttiva si fa negli stabilimenti esteri, ed in particolare quello del Marocco. Questo conferma l'importanza e il ruolo degli stabilimenti marocchini lungo la catena del valore, un ruolo che contribuisce all'accrescimento del margine economico, in quanto la manodopera e le materie prime a basso costo contribuiscono a ridurre i costi di produzione. Il direttore finanziario afferma che “ *abbiamo investito molto in Marocco e le prospettive ci sono, finora gli stabilimenti marocchini ci hanno garantito buona parte delle quantità vendute ad costo basso rispetto all'Italia*”. La strategicità della controllata marocchina è dovuta anche all'andamento del settore, infatti la controllata marocchina garantisce dei costi molto bassi, e quindi permette all'azienda di essere competitiva in settori che stanno vivendo la crisi. Il settore automobilistico negli ultimi, in particolare in Italia, ha avuto una crisi di vendita dovuta anche ad un abbassamento del potere di acquisto delle persone. Per questo motivo, garantire dei costi bassi e mantenere il livello di qualità richiesto potrebbero

essere la leva per la ripresa del settore. L'azienda con la produzione in Marocco garantisce i costi bassi ed il sistema di qualità in atto in tutto il gruppo permette di garantire il livello qualitativo richiesto dalle case produttrici. Tutto rivela il carattere strategico della controllata marocchina.

La strategicità viene confermata anche dall'impegno di migliorare i siti produttivi marocchini, e anche dagli investimenti effettuati in Marocco negli ultimi anni per rafforzare la produzione. Il 60% degli investimenti a livello di gruppo vengono effettuati negli stabilimenti marocchini.

Anche la seconda condizione relativa alla similarità delle linee di business implementate viene soddisfatta, in effetti l'azienda madre e la filiale estera marocchina producono lo stesso prodotto. Per quanto riguarda la terza condizione, l'azienda madre ha accumulato con il tempo un'esperienza nel settore, di cui può usufruire la filiale estera. In effetti, ciò si nota anche dalla scelta dell'azienda di dislocare solo l'attività produttiva, mentre l'attività di ricerca e sviluppo è stata mantenuta nell'azienda madre. Questo permette all'azienda madre di passare tutta la sua esperienza e di mantenere il controllo sulla qualità del prodotto. L'ultima condizione riguarda la dipendenza dell'azienda madre dalla filiale estera, anche questa condizione viene soddisfatta perché la filiale marocchina dà l'accesso ad una risorsa critica per l'azienda madre. Come detto precedentemente, quando un partner dà l'accesso ad una risorsa critica, esso potrebbe assumere anche una posizione dominante che gli permette di intervenire nel management del suo partner (Preffer and Salancik, 1978).

### 6.3.3 Considerazioni finali

In tutti i due i casi sono soddisfatte tutte le condizioni che riguardano la volontà di controllo. Le filiali marocchine in entrambi i casi hanno un'importanza strategica, sia per il discorso delle materie prime che per la manodopera diretta. In tutti i casi i responsabili hanno confermato la volontà di controllo sulle filiali, di conseguenza esiste la probabilità che i sistemi di controllo vengano trasferiti.

Il controllo della filiale estera può avvenire utilizzando vari strumenti, l'azienda madre non è obbligata a trasferire i sistemi di controllo per controllare la filiale estera. Però, l'importanza della filiale estera per la catena del valore, la sua strategicità possono portare l'azienda madre a scegliere come modalità di controllo il trasferimento dei sistemi di controllo utilizzati da essa.

#### 6.4. Volontà di trasferimento

Il trasferimento può portare vari vantaggi, tra cui ad esempio la riduzione dei costi e dei tempi della comunicazione tra le varie componenti del gruppo. L'unificazione delle procedure di controllo a livello del gruppo permette all'azienda madre di avere una visione di insieme e di intervenire nel caso di mancato raggiungimento dei risultati e di inefficienza.

##### 6.4.1 Caso A

Nel primo caso è stata verificata la volontà dell'azienda madre a trasferire i sistemi di controllo alla sua filiale estera. Dalle interviste trascorse con i vari responsabili dell'azienda, è stato confermato che l'azienda dal 2008 ha attivato un processo di trasferimento dei sistemi di controllo utilizzati dall'azienda madre. Negli anni 2009 l'azienda ha avuto dei problemi causa la morte del suo fondatore, gli eredi non erano

in grado di guidare l'azienda perché non c'è stato un processo di ricambio generazionale. In quegli anni, prima della morte del fondatore l'azienda aveva fatto vari investimenti all'estero, tra cui anche vari investimenti per rafforzare il sito produttivo marocchino. Con la morte del fondatore l'azienda si è trovata con dei problemi finanziari gravi, gli eredi hanno dovuto fare appello a investitori privati. Di conseguenza la gestione aziendale è passata da una gestione di tipo familiare ad una gestione di tipo manageriale. Il direttore finanziario attuale dell'azienda la descrive come segue *“l'azienda era un'azienda familiare, comunque aveva un fatturato importante però la gestione era di tipo familiare, non era di tipo manageriale”*. L'attuale direttore finanziario è stato assunto con l'entrata del socio privato, ha sviluppato un sistema di controllo basato su KPI, ha introdotto il budget come strumento di controllo e di previsione.

Il direttore finanziario, essendo il responsabile diretto di tutto il sistema di controllo, ha cercato di trasferire lo stesso sistema alla controllata marocchina, l'obiettivo dell'azienda nel trasferimento dei sistemi di controllo alla filiale marocchina, secondo i responsabili, era quello di tenere sotto controllo il costo dei prodotti, di programmare l'attività annuale. Mettere sotto controllo i processi produttivi della filiale marocchina attraverso le procedure adottate dall'azienda madre, permette secondo i responsabili dell'azienda madre di unificare la politica aziendale, e di condividere il ragionamento strategico del gruppo. La scelta del trasferimento è guidata solo da un ragionamento puramente razionale, l'azienda madre vede cioè la necessità di controllare l'andamento della sua controllata per esigenze legate alle politiche aziendali a livello di gruppo.

Il direttore finanziario non si trova in posizione di imporre alla controllata il sistema da lui progettato, questo perché l'amministratore delegato della controllata marocchina è diventato, a seguito ad un'operazione di aumento di capitale, il socio di maggioranza. *“Se avessi il potere avrei imposto alla controllata certe cose, ma purtroppo non mi trovo nella situazione di imporre, posso solo proporre, dice il direttore finanziario”*. Come risultato il processo di trasferimento dei sistemi di controllo ha fallito, l'azienda marocchina utilizza infatti un sistema diverso rispetto all'azienda madre. Il fatto che l'amministratore delegato dell'azienda marocchina è diventato il socio di maggioranza e anche l'amministratore delegato dell'azienda madre, ha causato una perdita di potere del direttore finanziario verso la controllata. Afferma il direttore finanziario *“quello è considerato il suo territorio dove io non posso entrare”*. Il direttore finanziario si trova in condizione di proporre solo, non ha il potere di imporre certe decisioni nel management dell'azienda marocchina.

Alla domanda *“perché non si lascia il sistema utilizzato da loro come modello di riferimento?”*, la risposta è stata che *“loro non hanno niente”*. Il direttore insieme ai suoi colleghi vedono l'efficienza solo nei modelli manageriali di tipo occidentale. Il direttore finanziario afferma anche *“queste logiche del capitalismo, del mercantilismo della globalizzazione in termini massificata, sono state in occidente pressoché indotte nel senso che essendo l'Occidente frutto di una società capitalista meno male che comprendiamo alcuni aspetti”*. La visione verso i Paesi del terzo mondo o i Paesi in via di sviluppo riveste un carattere di inferiorità. Dalle interviste si nota, anche nel modo di parlare che vi è una sottovalutazione della capacità delle persone presenti in Marocco, e di conseguenza degli strumenti sviluppati da loro. In un altro passaggio il direttore cita *“l'apprendimento ci ha permesso di comprendere alcuni elementi del commercio, dell'economia capitalista che poi è stato sfruttato*

*prima degli altri o forse più di altri*". Tutto questo conferma la sottovalutazione della capacità delle filiali di progettare, secondo la visione degli intervistati, un sistema efficiente.

Si parla di sottovalutazione e visione di inferiorità in particolare dal punto di vista economico. Questo viene rafforzato da alcuni fattori di contesto. Il Marocco, nonostante la vicinanza geografica all'Europa, nonostante la crescita economica rimane ancora un Paese in via di sviluppo. Il tasso di analfabetismo degli adulti è ancora al 56%, il reddito pro-capite è di 2.850 Dollari <sup>23</sup>. Le persone che vivono sotto la soglia della povertà sono circa il 9% <sup>24</sup>, solo una percentuale bassa che controlla l'economia marocchina. Questo è stato anche sottolineato dagli intervistati, *"il Marocco vive un contrasto, un conto se parlo con persone che appartengono alla classe alta della società, che magari hanno studiato all'estero, parlano più lingue, nella realtà aziendale purtroppo abbiamo a che fare con persone diverse"* dice la responsabile risorse umane del gruppo. André (1970) parla di una caratteristica dei Paesi in via di sviluppo e in particolare del Marocco chiamata il dualismo. Secondo l'autore, il dualismo caratterizza la società marocchina, si parla del dualismo ad esempio nell'economia, nell'istruzione. Secondo questa caratteristica convivono in Marocco due categorie sociali, una moderna e una ancora tradizionale. Questo è stato verificato durante le interviste, solo in alcune zone delle grandi città si nota la modernità. La responsabile risorse umane dell'azienda madre, che è nello stesso momento responsabile risorse umane dell'azienda marocchina, dice *"noto una modernità spinta ogni tanto, e un'arretratezza in vari casi, quando arrivo a Rabat mi sento a casa, mi pare di essere in Europa"*. Il problema secondo gli intervistati è che

---

<sup>23</sup> Dati Unicef 2010.

<sup>24</sup> Dati Banca Mondiale 2007.

la realtà moderna non rappresenta il Marocco, è una percentuale piccola rispetto a tutta la popolazione. Il direttore finanziario dice *“quando entriamo nelle attività produttive, quindi quando ci sganciamo da quel mondo piccolo che non inquadra l’economia marocchina, si entra in un contesto totalmente diverso, dove la formazione e la conoscenza sono legate all’economia tradizionale, che non si sposa con il linguaggio del capitalismo, della gestione della società multinazionale come possiamo essere noi in scala inferiore.* Nelle realtà produttive manageriali la cultura diffusa, come nota il direttore, è distaccata da un ragionamento manageriale.

#### 6.4.2 Caso B

Anche nel secondo caso i requisiti del controllo sono stati verificati, e si è visto anche qui che era emersa la volontà di trasferire i sistemi di controllo dall’azienda madre alla sua controllata marocchina. In effetti, i responsabili intervistati hanno confermato che l’azienda ha cercato da anni di trasferire il sistema di controllo utilizzato presso l’azienda madre sita in Italia. Anche in questo caso l’esigenza principale era ed è quella di controllare l’andamento e la qualità della produzione, in quanto l’azienda marocchina produce la maggior parte dei cablaggi, che vengono poi commercializzati dall’azienda italiana. La decisione di trasferimento non prende in considerazione la diversità culturale esistente tra la cultura italiana e la cultura marocchina. L’azienda ha ragionato solo in termini di efficienza, il trasferimento infatti ha come obiettivo il monitoraggio e l’unificazione delle procedure.

L’azienda italiana, come è stato già accennato in precedenza, è stata acquistata da un gruppo giapponese, l’azienda italiana agisce in piena autonomia ma si adegua agli obiettivi strategici della casa madre. La modalità di controllo di gestione applicata

all'azienda italiana è stata sviluppata anche prima dell'entrata del socio, questo ultimo aveva introdotto vari strumenti del controllo solo in termini di produzione. L'azienda italiana ha sviluppato ed ha implementato un sistema basato sul budgeting, con un sistema di reporting mensile basato su vari indicatori. Lo stesso sistema di budgeting e di reporting è stato trasferito alle controllate, in Marocco e in Polonia. La decisione è stata quella di unificare le procedure in tutte le partecipate per ridurre i tempi di controllo e per aumentare l'efficienza del sistema stesso. Il trasferimento è stato rafforzato dal potere che detiene l'azienda italiana, *“loro rispondono a noi”* dice il responsabile del controllo di gestione dell'azienda italiana. L'azienda madre ha il potere sulle controllate, il trasferimento è stato guidato da questo potere che detiene l'azienda sulla controllata. *“Il Marocco non è che ce l'abbiamo alle spalle, l'azienda è nostra e abbiamo esigenza di controllarla”* dice in un altro passaggio. L'importanza strategica e il potere che detiene l'azienda italiana sulla controllata marocchina, hanno spinto quindi l'azienda italiana a trasferire il sistema di controllo. Un altro aspetto importante che emerge dalle interviste e dall'analisi documentale è il seguente, il cliente unico cioè il Gruppo Fiat che compra il 98% della produzione mette dei limiti e delle caratteristiche specifiche del prodotto, l'azienda ha tenuto l'ufficio progettazione in Italia ma la produzione è stata delocalizzata in Marocco e in Polonia. L'implementazione di un sistema di controllo, sia di produzione che di gestione, permette di soddisfare le esigenze del cliente e di superare il limite della distanza tra progettazione e produzione. I responsabili gestiscono i rapporti commerciali con il cliente, loro programmano l'attività produttiva, sia in termine quantitativo che in termine qualitativo, e riferiscono il tutto alle controllate. Quindi l'esigenza di monitorare la qualità e la quantità di produzione diventa un obbligo per poter rispondere alle esigenze commerciali.

Anche se emergono alcuni aspetti, come nel primo caso, di sottovalutazione e di visione di inferiorità nei confronti della popolazione marocchina, il fattore determinante della decisione è l'obiettivo di monitorare l'andamento dell'azienda. Il direttore finanziario nonché l'amministratore delegato dice a proposito dei problemi riscontrati *“dipende molto con chi uno a che fare, dipende molto dal livello culturale della persona con la quale uno a che fare, non è che offendo qualcuno però è la realtà ... sono poche le persone che capiscono certi concetti”*. L'amministratore delegato aggiunge dopo aver sottolineato l'analfabetismo che caratterizza il Marocco *“la difficoltà è quella di far digerire determinate cose e fargliele applicare e accettare ... purtroppo non hanno una cultura industriale ... sono ancora agli anni 50”*. Ciò a conferma del fatto che l'amministratore delegato sottovaluta le capacità della popolazione marocchina. La visione di inferiorità che viene nutrita nei confronti di quest'ultima viene confermata anche dalla scelta dell'azienda di trasferire in Marocco solo la parte produttiva, mentre la progettazione si fa solo in Italia. Questo, secondo i responsabili, sarebbe dovuto alla difficoltà di trovare persone formate, e alla difficoltà di poter gestire il tutto a distanza.

#### 6.4.3 Risultato del trasferimento

Entrambe le aziende hanno espresso la loro volontà di trasferire i sistemi di controllo alle filiali soddisfacenti i criteri di controllo, però solo nel secondo caso il trasferimento si è verificato. Nel senso che il processo è stato realizzato, ma questo non vuol dire che non siano emersi poi dei conflitti culturali. La discussione di questi avverrà però nella seconda parte dell'analisi dei risultati.

Gli elementi che incidono sul trasferimento sono vari. Kostova e Roth (2002) hanno precisato che la somiglianza tra i profili istituzionali e il rapporto relazionale incidono in termini significativi sul processo di trasferimento. I profili istituzionali, come è stato indicato nel capitolo IV, sono rappresentati dal profilo cognitivo, normativo e regolatore; il rapporto relazionale tra trasferente e ricevente dipende dalla fiducia, dalla dipendenza della filiale estera dall'azienda madre, dall'identificazione della filiale con l'azienda madre. Altri elementi che incidono sul trasferimento sono: il trasferimento dei manager (Delios e Bjorkman, 2002; Black et al., 1992; Shulder et al., 199; Evans et al., 2002), e la considerazione dei valori culturali (Aguinis H. et al., 2012).

Come hanno indicato Kostova e Roth (2002) c'è una differenza tra implementazione e internalizzazione delle pratiche di management. Il trasferimento e l'implementazione si possono verificare se esiste un buon rapporto relazionale tra l'azienda madre e la filiale estera, e viene rafforzato dal trasferimento del personale dall'azienda madre alla sua controllata. Il personale trasferito ha come obiettivo il controllo e il coordinamento della filiale estera, esso cerca anche di allineare le politiche e gli strumenti utilizzati a quelli dell'azienda madre (Delios e Bjorkman, 2002). Mentre la somiglianza dei profili istituzionali tra i due diversi contesti e la condivisione dei valori culturali incidono sull'interiorizzazione dei sistemi di controllo trasferiti.

Nel caso A, il rapporto relazionale tra l'azienda madre e la sua controllata può essere definito come un rapporto conflittuale. L'azienda marocchina non dipende dall'azienda madre, ed essa non si identifica nell'azienda madre. Il direttore finanziario non ha il potere sull'azienda marocchina, e questo nasce dal fatto che

l'amministratore delegato dell'azienda marocchina è anche il socio di maggioranza. Questo ultimo detiene tutto il potere sull'azienda marocchina, *“quello è il suo territorio .... io non il potere per intervenire”* come dice il direttore finanziario. Il direttore finanziario segue la gestione totale dell'azienda italiana, è lui che ha espresso la volontà di trasferire i sistemi di controllo, implementati da lui nell'azienda italiana, all'azienda marocchina. La mancanza di potere sull'azienda marocchina non gli permette di imporre la sua visione sulla controllata marocchina. L'azienda marocchina non si identifica nell'azienda madre, anzi, al contrario dal punto di vista dell'amministratore sembrerebbe che sia l'azienda italiana a dover dipendere da quella marocchina, in quanto è lui che rappresenta il socio di maggioranza. Dal punto di vista del direttore finanziario invece, l'azienda marocchina dovrebbe dipendere da quella italiana in quanto essa è l'azienda madre. Il rapporto conflittuale, accompagnato dal non trasferimento dei manager dall'azienda madre, per volontà dell'amministratore delegato che tiene per lui tutta la gestione hanno portato al fallimento del trasferimento.

Nel caso B, il trasferimento e l'implementazione sono avvenuti con successo, e l'interiorizzazione dei sistemi verrà discussa nel capitolo VII. Tra l'azienda marocchina e l'azienda italiana esiste un rapporto di dipendenza, l'azienda marocchina dipende totalmente dall'azienda italiana, in quanto l'azienda madre ha quasi tutta la partecipazione; in questo senso, il fatto di avere la proprietà, legittima alcune decisioni. È l'azienda italiana che fissa gli obiettivi di produzione, acquista tutta la produzione, fornisce il Know How, e senza l'azienda italiana l'azienda marocchina non ha ragione di essere. L'azienda marocchina si identifica nell'azienda madre perché l'azienda marocchina è una parte del gruppo, una parte della catena del valore del gruppo. I comportamenti dell'azienda italiana nei confronti dell'azienda

marocchina sono percepiti in termini positivi. Viste l'importanza e la strategicità dell'azienda marocchina, l'azienda italiana ha sempre cercato di tenere i rapporti buoni con l'azienda, il tutto per motivare il personale a dare il meglio. L'azienda madre ha provveduto anche al trasferimento di alcuni del personale alla filiale, e questo ha contribuito al successo del trasferimento di tutte le procedure, sia di produzione che manageriale.

I due casi sono diversi tra di loro, nel primo caso mancano le condizioni del trasferimento anche se i requisiti del controllo sono verificati, come mostra la tabella 18. Nel secondo si sono invece verificate anche le condizioni del trasferimento come si evidenzia dalla tabella seguente.

*Tabella 18. Confronto tra i due casi riguardo il trasferimento*

	<b>Caso A</b>	<b>Caso B</b>
Requisiti di controllo	si	si
Volontà di trasferimento	si	si
Trasferimento effettuato	no	si
Trasferimento dei manager	no	si
Rapporto relazione	conflittuale	fiduciario

Si può dunque affermare che questo ha portato al successo del trasferimento nel secondo caso e al fallimento nel primo caso. Per quanto riguarda la somiglianza dei profili istituzionali tra casa madre e filiale e la condivisione dei valori culturali che incidono sull'interiorizzazione si procederà ad esaminarli nei paragrafi successivi. Ci si concentra in particolar modo sulla cultura perché rappresenta l'obiettivo principale del lavoro.

#### 6.4.4 Considerazioni finali

Nel primo caso il trasferimento delle conoscenze in generale, o dei sistemi di controllo nel caso dell'azienda studiata, nasce da un'esigenza di controllo e di efficienza. L'azienda ha come obiettivo tenere sotto controllo l'andamento della produzione, l'obiettivo è quello di avere un orientamento strategico di gruppo. Tutto questo viene accompagnato da una visione di inferiorità e una sottovalutazione della popolazione marocchina. Si crede che gli strumenti sviluppati dalla controllata estera non siano in grado di soddisfare l'esigenza di efficienza. È una visione caratteristica dell'approccio postcoloniale, che implica l'esistenza di due soggetti, uno detiene la produzione della conoscenza e l'altro la importa. La logica utilizzata dall'approccio è simile al colonialismo (Frenkel e Shenav, 2003) per cui solo i Paesi sviluppati possono esportare i loro sistemi di controllo, mentre gli altri Paesi importano solo. Nella fase di decisione non sono stati considerati i fattori culturali, la decisione emerge in particolar modo da esigenze di efficienza e di controllo, e viene rafforzata da una visione di inferiorità che la casa madre nutre verso la popolazione marocchina.

Il trasferimento dei sistemi di controllo nel secondo caso è stato guidato in particolare da principi di efficienza. L'azienda ha esigenza di controllare e di monitorare l'andamento dell'azienda marocchina per poter rispondere ai criteri di efficienza e di efficacia di tutto il gruppo. La decisione è stata rafforzata dal potere che detiene l'azienda. Questo conferma la teoria neoistituzionale, in particolare l'isomorfismo coercitivo (Powell e Di Maggio, 1991) con il quale vengono esercitate delle pressioni esterne nei confronti delle filiali affinché adottino strutture o comportamenti simili all'azienda madre. In questo caso l'azienda italiana ha imposto,

senza considerare fattori culturali e di contesto, un sistema di controllo sviluppato nel contesto italiano. La visione postcoloniale invece assume un carattere non di rilievo in questo processo, in quanto è stato notato che la decisione iniziale di trasferimento non era basata principalmente sulla visione di inferiorità. L'azienda ha deciso, e ha imposto un sistema di controllo alla controllata marocchina considerando solo principi di efficienza e di monitoraggio. La visione postcoloniale è emersa ed è diventata significativa solo dopo la decisione, quindi solo dopo il contatto diretto con le persone che vivono in Marocco. Invece nel primo caso, la visione postcoloniale esisteva già da prima, questo probabilmente perché il direttore finanziario conosceva bene la società marocchina prima della decisione di trasferimento, avendo vissuto, prima di lavorare per l'azienda A, 4 anni in Marocco.

Nei paragrafi precedenti è stato discusso come la decisione di trasferimento dei sistemi di controllo viene presa. Dalle interviste è emerso che il fattore culturale è sottostimato o addirittura non considerato nella prima fase del processo, cioè nella decisione di trasferimento.

La letteratura invece conferma, come abbiamo visto nei capitoli precedenti, che esiste una relazione tra la cultura e l'azienda in generale, e in particolare tra la cultura ed i sistemi di controllo. Secondo questa visione, dell'approccio culturale, i sistemi di controllo devono adattarsi alle caratteristiche culturali. L'adattamento porterebbe ad una maggior motivazione del personale e di conseguenza alla condivisione di un clima di lavoro in grado di incentivare le persone a dare il loro meglio. Il comportamento che viene adottato dalle aziende successivamente, nonché le diversità culturali manifestatesi verranno discussi nel capitolo seguente.

## **VII. Trasferimento dei sistemi di controllo: conflitti culturali**

La visione adottata in questo lavoro considera che le aziende, nella prima fase del processo di trasferimento dei sistemi di controllo, sono guidate da altri fattori non culturali quando trasferiscono i loro sistemi di controllo alle filiali (Kostova et al. 2002). La cultura viene sottovalutata dalle aziende in questo caso, esse sono guidate infatti da altri elementi come le pressioni istituzionali o i principi di efficienza. In fase di implementazione si verificano conflitti culturali dovuti alla diversità culturale (Hofstede, 1980, 1990, 2010). Le aziende che hanno trasferito i loro sistemi di controllo e che hanno sottovalutato l'elemento "cultura" si trovano davanti a controversie di tipo culturale (Youssfi, 2011). Per superare queste problematiche, secondo l'approccio culturale, le aziende devono adattare i loro sistemi di controllo alla specificità culturali (Rafferty, 2001; Abdullah et al 2011; Chanchai e Wong 2010). In questo capitolo si cerca di comprendere in primo luogo quali sono i conflitti che emergono e quale comportamento adottano le aziende per risolverli, si adattano o no? Per capire i conflitti culturali sono state condotte delle interviste con i responsabili aziendali. L'obiettivo delle interviste è stato quello di capire in primo luogo come funziona il sistema di controllo nell'azienda madre, quali sono le difficoltà culturali che si sono riscontrate nella fase di implementazione e post-implementazione dello stesso e quale è il comportamento che ha adottato l'azienda per superare i conflitti. Le interviste hanno coperto tutte le fasi del processo del sistema, dalla pianificazione, all'organizzazione, alla misurazione e valutazione.

### **7.1. Processo di pianificazione**

Questo processo consiste nella definizione degli obiettivi, sono stati identificati nei capitoli precedenti tre dimensioni che potrebbero far emergere delle differenze dovute a fattori culturali. Le dimensioni sono: la definizione degli obiettivi, la partecipazione al budgeting e l'orizzonte temporale.

#### 7.1.1 Definizione degli obiettivi

##### a. Casa A

Nel primo caso, come è stato detto in precedenza, l'azienda madre ha fallito nel processo di trasferimento del sistema di controllo. Il fallimento è dovuto in parte alla mancanza di potere verso la controllata marocchina, ma anche ai conflitti culturali come vedremo successivamente. Quando l'amministratore delegato dell'azienda marocchina è diventato il socio di maggioranza ed anche l'amministratore delegato dell'azienda madre, il direttore finanziario nonché il controller ha perso il potere di agire sulla controllata e in parte sull'azienda madre. Come è stato evidenziato, il suo ruolo è di proporre meccanismi di gestione ma la decisione finale spetta all'amministratore delegato.

Si sottolinea che l'amministratore delegato è presente in maniera permanente in Marocco ed una volta al mese rientra all'azienda madre per effettuare i controlli necessari. Il direttore finanziario afferma dicendo *“purtroppo abbiamo un amministratore delegato che non vive l'azienda e non la conosce”*. In questo senso, tutta la gestione è stata affidata ai vari direttori. Questo, come mostra la tabella 19, ha portato a delle diversità tra le due gestioni nonostante abbiano lo stesso amministratore delegato.

Come mostra la tabella 19, l'azienda madre adotta il budget come strumento di controllo, il budget viene redatto con il contributo di tutti i responsabili. Come afferma il direttore finanziario dell'azienda madre *“noi utilizziamo il budget, ci basiamo sui dati storici e sulle prospettive di vendita che vengono fornite dai direttori commerciali e procediamo all'elaborazione del budget. Ognuno ha un compito specifico”*. Partecipano al budget il direttore commerciale dell'Italia, il direttore commerciale della filiale estera, il direttore del personale ed il direttore finanziario che fa anche il controllo di gestione. La modalità con cui gli obiettivi vengono definiti è di tipo bottom up, la definizione degli obiettivi si basa sui dati storici.

Tabella 19. Modalità di definizione degli obiettivi caso A

	Caso A	
	Azienda madre	Controllata marocchina
Definizione degli obiettivi	Bottom up	Top down
Preparazione del budget	Si	No
Modalità di preparazione	Riunione e approvazione dal CDA	No
Tipo di budget	centri di costo	No
Procedura	formalizzata	No
Orizzonte	un anno	No

L'azienda madre come afferma il direttore e il responsabile risorse umane hanno anche un comitato di budget, il direttore finanziario dice *“il comitato di budget composto dal direttore commerciale Italia e direttore commerciale l'estero, io come*

*direttore amministrativo, il direttore del personale, l'amministratore delegato, e il direttore acquisti. Insieme lavoriamo per valutare quale sono le problematiche riguardo l'elaborazione del budget*". Dalle interviste si evidenzia che il direttore finanziario coinvolge tutto il direttivo nell'elaborazione del budget, si tende quindi a condividere le decisioni.

Consultando i dati storici, l'area commerciale sia estera che italiana definisce gli obiettivi di vendita. Una volta definiti e chiariti gli obiettivi di vendita si passa alla redazione del budget commerciale, e poi del budget dei costi, del budget finanziario e del budget degli investimenti. Anche le altre controllate che svolgono attività commerciali preparano il loro budget di vendita e dei costi. Il documento finale viene presentato all'amministratore delegato in consiglio di amministrazione ed una volta approvato diventa uno strumento di controllo.

Il processo di budgeting dura da circa due mesi, e viene fatto nel mese di novembre / dicembre. Il budget preparato dall'azienda madre è un budget per centro di costo, ogni centro di costo corrisponde ad una linea di produzione. L'orizzonte temporale del budget corrisponde all'anno fiscale. All'interno dell'azienda le procedure sono formalizzate, nel senso che ognuno sa quale è il suo ruolo all'interno del processo di budgeting, e conosce la tempistica in cui bisogna preparare i dati necessari alla redazione del budget. Tutto questo emerge anche dal regolamento del budget.

Una volta che gli obiettivi sono stati definiti, l'azienda marocchina garantisce la produzione necessaria a tutto il gruppo. In Marocco però non viene redatto nessun tipo budget, gli obiettivi di produzione e di qualità vengono imposti dall'amministratore delegato presente in Marocco. Il direttore finanziario dice *"in*

*Marocco è solo lui che decide*". Il responsabile delle risorse umane aggiunge *"se io devo avere qualcosa, devo chiederla a lui ... non si ottiene niente se non per il fattore della gerarchia, se lui dà l'approvazione tutto va bene"*. Il fattore gerarchico è importante nella realtà marocchina, da questo si può presumere come la gestione e la definizione degli obiettivi sia di tipo top down. Il responsabile dell'azienda madre, cioè l'amministratore delegato conferma che in Marocco non viene utilizzato nessuno strumento per il controllo di gestione. L'amministratore delegato dice che *"non lavoriamo per obiettivi, io conosco bene tutte le fasi della produzione e so quanto può produrre giornalmente"*. Dalle interviste emerge che l'amministratore delegato, avendo l'esperienza e la conoscenza del settore, tende a imporre i suoi obiettivi a tutta l'azienda, la sua visione riguardo lo stile di management è di tipo autoritario. Questo emerge anche dalle interviste effettuate nell'azienda madre, i responsabili dell'azienda madre affermano che l'amministratore tende a prendere delle decisioni anche senza condividere. La responsabile risorse umane afferma *"lui ha un atteggiamento paternalistico"* mentre il direttore finanziario dice *"lui prende delle decisioni soggettive"*. Emerge quindi che nell'azienda madre si tende a condividere a coinvolgere tutte le aree nelle decisioni aziendali, mentre in Marocco lo stilo autoritario che ha l'amministratore delegato ha portato ad avere un sistema top - down

#### b. Caso B

In questo caso l'azienda madre sulla base dell'andamento storico e delle previsioni effettuate dall'unico cliente consolidato fissa gli obiettivi di budget. Gli obiettivi, come è stato riassunto nella tabella 20, vengono discussi tra l'area commerciale, l'area progettazione e qualità e l'area amministrativa. Una volta stabiliti gli obiettivi

in termini di quantità, di qualità, di linee da produrre viene elaborato il budget previsionale. Il punto di partenza è la vendita, come conferma il responsabile controllo di gestione “*diciamo che la discriminante fondamentale è la vendita, da cui viene sviscerato tutto. A meno che ci sia un’innovazione gli obiettivi dell’azienda e quella di avere un trend che rispecchia gli anni precedenti*”.

Tabella 20. Modalità di definizione degli obiettivi caso B

	<b>Caso B</b>	
	<b>Azienda madre</b>	<b>Controllata marocchina</b>
Definizione degli obiettivi	Bottom up	Bottom up / Top down
Preparazione del budget	Si	si
Modalità di preparazione	Riunione e approvazione dal CDA	Riunione e approvazione dal CDA
Tipo di budget	Centri di costo	Centri di costo
Procedura	formalizzata	Formalizzata
Orizzonte	un anno	un anno

La totalità degli obiettivi è definita in collaborazione con tutte le aree dell’azienda, vengono fatte delle consultazioni i termini di quantitativi, di linea di prodotto, di costi e di investimenti. Si fanno riunioni tra tutti i responsabili delle aree, e altre riunioni tra il responsabile dell’area e il suo collaboratore. Gli obiettivi sono per la maggior parte legati all’andamento del mercato automobilistico, alla vendita e al piano industriale dell’unico cliente.

Solo successivamente si passa alla redazione del budget, la cui procedura è molto dettagliata. Esiste un calendario interno relativo all'azienda madre e alle altre controllate, ed un altro calendario relativo al gruppo.

Dal calendario, sia dell'azienda madre che del gruppo, si nota che tutta la procedura è formalizzata, vengono definite le date per ogni passaggio, la prassi da seguire, le responsabilità e la modalità di trasmissione dei dati. Ad esempio nel calendario interno relativo all'azienda madre si legge quanto segue: *Tra il 19/12/11 – 16/01/12 i singoli responsabili di funzione dovranno fornire al controllo di gestione, tutti i dettagli relativi alle spese generali suddivisi per centro di costo, tramite interviste che si terranno con il controllo di gestione. Tutti i responsabili dovranno fornire il massimo dettaglio possibile.* Il processo di elaborazione del budget dura circa 3 mesi, l'orizzonte temporale del budget corrisponde all'anno fiscale.

Anche in questo caso viene redatto un budget per centro di costo, dove i centri di costi corrispondono alle linee di prodotto. Il budget finale del gruppo viene approvato dal consiglio di amministrazione prima di inviarlo al socio giapponese. Una volta approvato diventa uno strumento di controllo a cascata effettuato dal Giappone su Italia, Marocco e Polonia.

Una volta fissati gli obiettivi di produzione, di qualità e delle linee di produzione, i dati vengono trasmessi all'azienda marocchina e a quella polacca. Il rapporto che si è creato tra l'azienda madre e la sua controllata marocchina è solamente tra l'amministratore marocchino e i responsabili dell'azienda madre. Non sono stati creati dei rapporti diretti ad esempio tra il responsabile del controllo di gestione

dell'azienda e quello della filiale estera. Il rapporto viene gestito in ogni caso con l'intermediazione dell'amministratore dell'azienda marocchina.

Gli obiettivi che riguardano la quantità, la tipologia, i tempi e la qualità vengono comunicati dall'azienda madre al direttore generale. Questo ultimo elabora, insieme ad altri collaboratori, il budget dell'azienda marocchina. Il budget è elaborato per centro di costo, e corrisponde esattamente al budget imposto dall'azienda madre a tutte le sue partecipate. La procedura è stata formalizzata come nel caso dell'azienda madre, i tempi sono dettati dall'azienda madre così essa può a sua volta rispettare quelli del socio.

#### 7.1.2 Partecipazione al processo di budgeting

##### a. Caso A

L'approccio adottato per la redazione del budget presso l'azienda madre è di tipo partecipativo, i vari direttori si riuniscono più volte per discutere gli obiettivi definiti. Durante le riunioni ognuno propone e dà la sua opinione per quanto riguarda le decisioni che spettano a loro. Da notare che all'interno del processo di budgeting, quando l'azienda si trova a prendere delle decisioni strategiche, ad esempio in relazione ad un nuovo investimento o una nuova linea, i vari direttori discutono tra di loro ma la decisione finale spetta all'amministratore delegato presente in Marocco. Tutta la gestione ordinaria è stata affidata o delegata ai vari direttori, le decisioni strategiche vengono proposte ma la decisione finale spetta all'amministratore delegato.

Tabella 21. Approccio adottato per la redazione del budget A

	Caso A	
	Azienda madre	Controllata marocchina
Approccio adottato	Consultativo / partecipativo	Autoritario / partecipativo

Il direttore finanziario afferma *“ognuno di noi fa la sua parte, dal direttore commerciale al direttore degli acquisiti”* aggiunge *“ una volta al mese ci troviamo tutti quanti e cerchiamo di trovare delle soluzioni ai nostri problemi .* Lo stile adottato nell’azienda madre è di tipo collaborativo, si discutono e si condividono tutte le decisioni. In Marocco l’unico che può decidere è l’amministratore delegato, in quanto è l’unico che ha l’autorità sia sulla gestione ordinaria che straordinaria nella controllata marocchina. Il sistema utilizzato, a differenza dell’azienda madre dove si nota la collaborazione e la consultazione, è autoritario (tabella 21). Il responsabile risorse umane dice *“in Marocco esiste un sistema paternalistico, posso dirti, è paternalistico, lui decide il bene e il male”*. Non esiste una visione manageriale, il tutto viene gestito giorno per giorno. Il direttore ha la responsabilità decisionale rispetto a tutte le scelte che vengono prese all’interno dell’azienda. L’amministratore delegato afferma che *“le decisioni passano comunque da me”*. Per qualsiasi decisione si deve chiedere comunque l’autorizzazione dell’amministratore, aggiunge la responsabile risorse umane *“ se lui non approva non si fa niente”*. Emerge che l’amministratore delegato tende a non condividere le decisioni e ad essere autoritario nella presa di decisioni.

Nonostante l’autoritarismo, i dipendenti in Marocco mostrano una certa collaborazione ma nel rispetto dell’autorità. Nel senso che loro tendono a collaborare

anche senza avere il potere, ed una volta presa la decisione, si cerca di implementarla. Questo si nota dalle affermazioni del direttore finanziario e della responsabile risorse umane, i quali affermano che in Marocco le persone tendono a creare dei gruppi e collaborare tra di loro nonostante non abbiano nessun tipo di autorità. Aggiungono che in Marocco le relazioni interpersonali sono molto diffuse, in Marocco si dà più importanza ai rapporti personali che ai rapporti di lavoro.

#### b. Caso B

Nell'azienda madre il budget viene preparato con la partecipazione di tutti i responsabili, nel calendario di budget sono indicati tutti i responsabili, i loro ruoli e la modalità di elaborazione del budget. Tutte le aree dell'azienda sono coinvolte nel processo di budgeting, dall'area commerciale, all'area ricerca sviluppo all'amministrazione.

Nel caso dell'azienda marocchina, gli obiettivi di budget le vengono dati dall'azienda madre, e la responsabilità di elaborare il budget viene assunta dal direttore dell'azienda in quanto è l'unico responsabile nei confronti dell'azienda madre.

Una volta ricevuti gli obiettivi i responsabili della filiale marocchina iniziano il processo di budgeting. Il responsabile controllo di gestione dell'azienda madre afferma che *“si fanno tutte le loro riunioni per la preparazione del budget e si danno degli obiettivi, ad esempio il numero di scarti per turno, il livello di produttività, di scarti in termini di componenti, una serie di indicatori, obiettivi molto legati al processo produttivo”*. Anche nel caso della controllata marocchina esiste una procedura in qualche modo collaborativa nella redazione del budget, le persone sono coinvolte in tutte le fasi del processo di budgeting. Afferma il responsabile

dell'azienda madre “ogni area prepara la sua parte del budget”. Questo emerge dal fatto che il calendario di budget, elaborato e trasferito dall'azienda madre, coinvolgeva tutte le aree nel processo di elaborazione del budget.

Tabella 22. Approccio adottato per la redazione del budget caso B

	<b>Caso B</b>	
	<b>Azienda madre</b>	<b>Controllata marocchina</b>
Approccio adottato	Consultativo / partecipativo	Partecipativo / consultativo / autoritario

Quindi anche in Marocco tendono a partecipare alla definizione degli obiettivi operativi, e all'elaborazione del budget. Esiste però una differenza sostanziale tra l'azienda madre e l'azienda marocchina nel processo di elaborazione del budget. Mentre nell'azienda madre tutti gli obiettivi sono condivisi, nel caso dell'azienda marocchina gli obiettivi in termini di quantità e di qualità sono definiti e sono imposti dall'azienda madre, ed il rapporto tra l'azienda madre e la controllata è gestito dal direttore dell'azienda. Quindi gli obiettivi sono dettati dal direttore a tutte le altre componenti dell'azienda marocchina, che preparano sulla base di essi il budget, ma la cui approvazione è compito del direttore in quanto unico responsabile. Dice il responsabile controllo di gestione dell'azienda madre “*noi come casa madre ci fermiamo in questo livello obiettivi (dare obiettivi di quantità)*”, tutto il resto dipende dal direttore che traduce tutti gli obiettivi in termini numerici. Aggiunge “*lui comunica gli obiettivi agli altri che elaborano il tutto, però è lui che approva e poi manda a noi*”. In effetti, questo viene confermato dal direttore della filiale estera che afferma “*se quello elaborato dalle varie aree non va bene di solito chiedo di*

*rielaborarlo, il documento che mando all'azienda in Italia di solito quello finale e controllato da me".*

In questo caso si notano sia aspetti di collaborazione e consultazione che di autoritarismo (tabella 22). Il processo di elaborazione del budget, in quanto imposto dall'azienda madre, ha degli aspetti collaborativi e tende a coinvolgere le persone in tutto il processo di budgeting. Dal calendario dell'azienda madre, trasferito e adottato dall'azienda marocchina, si nota una certa collaborazione tra tutte le aree dell'azienda all'elaborazione del budget. Però nell'applicazione del calendario imposto si notano alcuni aspetti di autoritarismo, che caratterizzano la società e la cultura marocchina. Si può affermare che all'interno dell'azienda convivono due visioni, una imposta tramite il regolamento di budget, e una naturale in quanto variabile culturale.

### 7.1.3 Orizzonte temporale

In questo paragrafo verrà discusso l'orizzonte temporale che ha l'azienda. Nella letteratura si è visto come cambia la visione del tempo da cultura a cultura, e questo probabilmente ha delle conseguenze sulla gestione aziendale e sulla modalità di controllo.

#### a. Caso A

Nell'azienda madre i responsabili hanno una visione strategica, il direttore finanziario parla di innovazione, quota di mercato, nuovi prodotti e linee di prodotto. Lo stesso anche per il responsabile risorse umane che ha una visione strategica, parla di carriera di crescita e piani a lungo termine. Solo che all'interno dell'azienda i vari

direttori e i vari responsabili non hanno il potere sulle decisioni strategiche, infatti solo l'amministratore delegato marocchino è in grado di prendere tali decisioni. L'amministratore delegato marocchino invece ha una visione di breve termine.

Tabella 23. Orizzonte temporale Caso A

	Caso A	
	Azienda madre	Controllata marocchina
Orizzonte temporale	Lungo / breve termine	Breve termine

Il direttore finanziario dice *“lui pensa solo ai problemi commerciali, il suo ruolo invece deve essere diverso ... lui non stimola, non ha una visione strategica”*. Aggiunge *“in un' azienda come la nostra che ha seri problemi finanziari, una parte del personale è in cassa integrazione ... abbiamo delle necessità che lui prenda delle decisioni non commerciali*. Tutto questo mostra come all'interno dell'azienda madre convivono due visioni diverse, una a breve e un'altra a lungo termine. Il direttore finanziario mostra una sensibilità alle problematiche non di breve termine, ma come conferma lui la mancanza di potere per le decisioni strategiche lo limita ad agire. Invece l'amministratore delegato, presente in Marocco quasi sempre, non ha la visione di lungo termine, l'obiettivo principale è la vendita. Il controllo effettuato da lui riguarda solo i ricavi ed i costi. Da notare però che, nonostante la visione di lungo termine del direttore finanziario, l'azienda non ha mai preparato un piano strategico di lungo termine.

b. Caso B

La visione strategica dell'azienda madre dipende molto dall'andamento del settore automobilistico. L'azienda elabora un piano di business quinquennale, il piano viene rivisto ogni anno durante l'elaborazione del budget annuale. Il responsabile controllo di gestione dell'azienda madre dice che è un piano di vendita solo, in quanto l'azienda dipende da un cliente che determina la visione strategica.

*Tabella 24. Orizzonte temporale Caso B*

	<b>Caso B</b>	
	<b>Azienda madre</b>	<b>Controllata marocchina</b>
Orizzonte temporale	Breve termine	Breve termine

Sembra che l'orizzonte temporale sia l'azienda madre che la filiale estera abbiano una visione di breve termini, tutti gli indicatori di performance che sono utilizzati si riferiscono al breve termine. Il sistema di controllo è concentrato su aspetti finanziari e di produzione. La visione strategica dell'azienda madre è guidata dal cliente unico. Nell'azienda marocchina, per volontà dell'azienda madre, non si dispone di un piano strategico, e l'azienda marocchina rimane solo un sito produttivo.

## 7.2. Processo di organizzazione

L'organizzazione aziendale riguarda la divisione del potere all'interno dell'azienda e la modalità procedurale con cui vengono svolti i processi. Sono stati verificati due elementi in particolare: la centralizzazione, la decentralizzazione del potere, e la formalizzazione delle procedure.

### 7.2.1 Centralizzazione e decentralizzazione del potere

In questo paragrafo verrà analizzata la modalità con cui il potere decisionale viene diviso, e se esiste o no un sistema di delega nei casi studiati.

a. Caso A

Nel primo caso, come è stato anche accennato in precedenza, all'interno dell'azienda madre convivono due realtà che rappresentano visioni tra loro diverse, la visione dei vari direttori, e la visione dell'amministratore delegato. I direttori hanno il senso della decentralizzazione del potere, in effetti agiscono sulla base di questo concetto. Mentre, l'amministratore delegato ha il senso di centralizzazione del potere.

Il direttore finanziario dice *“c'è un problema di presunzione, certe volte, di voler decidere e entrare come una pioggia di colpo, tu magari non ti aspetti la decisione”*. Nonostante le decisioni ordinarie siano affidate ai vari direttori, certe volte si creano dei conflitti. L'amministratore delegato a volte contraddice le decisioni prese dai responsabili in quanto può accadere che si senta perdere il potere e questo lo porta a fare delle scelte che vanno nella direzione opposta. Uno degli intervistati aggiunge *“non entrare a capire i meccanismi con cui la decisione è stata presa è grave, agire così è grave”*. Le sue decisioni non si basano su un ragionamento chiaro, o anche se esiste un ragionamento di base, non viene mai condiviso con i vari responsabili.

I vari direttori si sono abituati a svolgere il lavoro in un certo modo, ma con l'entrata del socio marocchino, che ha una visione diversa della gestione, si sono creati dei conflitti. I vari direttori credono che l'amministratore agisca non in termini professionali ma in termini personali, l'intervistato dice *“quando si sceglie una logica personalistica è grave per l'azienda”*.

Tabella 25. Centralizzazione e decentralizzazione del potere Caso A

	Caso A	
	Azienda madre	Controllata marocchina
Centralizzazione / decentralizzazione	Decentralizzato / centralizzato	Centralizzato

L'amministratore prende le decisioni e non le condivide con gli altri, dà solo l'ordine senza giustificare anche il suo ragionamento, e questo ha portato alla creazione di due visioni contraddittorie all'interno della stessa azienda.

In Marocco tutto il potere è centralizzato nelle mani dell'amministratore delegato, lui prende le decisioni sia ordinari che straordinari. Tutte le decisioni passano dall'amministratore, dai pagamenti agli ordini. Nessuno all'interno dell'azienda può agire senza l'autorizzazione dell'amministratore delegato, questo è confermato anche dalle procedure interne che tendono a definire delle procedure centralizzate. Dal responsabile contabilità che non dà i dati all'azienda madre senza la sua autorizzazione, al responsabile produzione che non agisce nei confronti del personale senza chiedere il permesso. Questa particolarità si nota anche dall'organigramma dell'azienda marocchina in cui sono rappresentate le varie posizioni le quali riferiscono tutte all'amministratore delegato. A differenza, nell'azienda madre esistono responsabili di area in filiale che hanno delle responsabilità, anche se a volte si creano dei conflitti con il nuovo amministratore.

In tutti i casi non esiste un sistema di delega ben articolato. Nel caso dell'a filiale marocchina ci sono tracce del sistema di delega, mentre nell'azienda madre non esiste un sistema di delega. Nell'azienda madre le persone agiscono sulla base delle

loro abitudini ed anche sulla base della professionalità del lavoro. La non presenza giornaliera dell'amministratore delegato è stata colmata con delle consultazioni, delle collaborazioni tra i vari direttori. Nonostante la presenza di un amministratore che ha una visione diversa riguardo il potere, i vari direttori hanno continuato ad agire come credevano giusto, e come erano abituati in precedenza. Si nota che quando c'era la gestione familiare esisteva già un sistema di delega, con l'ex-amministratore si discutevano nella maggior parte le decisioni strategiche. Il responsabile risorse umane afferma che comunque anche se, all'ex-amministratore, spettavano tutte le decisioni, al meno c'era una condivisione del ragionamento. A differenza, l'attuale amministratore, a volte prende delle decisioni che sembrano di natura personale.

Nell'azienda marocchina la centralizzazione del potere nelle mani dell'amministratore delegato c'era stata anche prima che l'amministratore marocchino diventasse socio di maggioranza e amministratore dell'azienda madre. La responsabile risorse umane dice *"l'azienda marocchina è stata sempre gestita da lui con lo stesso modo, lui aveva un rapporto diretto con i soci e l'amministratore precedente"*. Il comportamento che ha l'amministratore delegato attuale quindi non è nuovo, non deriva dal fatto che sia diventato un socio di maggioranza. Anche quando c'era la vecchia gestione, l'amministratore delegato aveva comunque il controllo totale sull'azienda marocchina.

I conflitti nati e che derivano da una visione diversa al potere hanno causato dei problemi di gestione. La responsabile risorse umane dice *"alla fin fine siamo la stessa azienda, non è che siamo i nemici"*. L'atteggiamento ed il comportamento dell'amministratore delegato sono percepiti in termini negativi, nel senso che i responsabili dell'azienda madre pensano che si comporti in maniera non

professionale e soggettivista. La delega è vista però, dal punto di vista dell'amministratore delegato, come una perdita di potere, perciò accentra le decisioni.

La mancanza di un sistema di delega ha causato dei ritardi di comunicazione. Se i responsabili dell'azienda madre devono consolidare i dati devono comunque aspettare che l'azienda marocchina li mandi. Questa ultima non procede, però, se l'amministratore delegato non approva. Tutto questo ha demotivato il personale dell'azienda madre, tanto è vero che i responsabili tendono a non assumere più la responsabilità del ruolo. In precedenza il personale era motivato, si trovava a proprio agio, c'era la collaborazione tra tutti. Attualmente invece, siccome le decisioni prese dai direttori a volte vengono riviste o contestate, i vari responsabili non sono più motivati a seguirle. Il direttore finanziario dice *“io sono veramente stressato .... ho varie proposte che sto valutando”*.

#### b. Caso B

In questo caso l'azienda madre ha una struttura decentralizzata. Ognuno ha una responsabilità e funzioni chiare. Dall'organigramma si nota la presenza di vari livelli, in particolare l'amministratore delegato svolge anche il ruolo di direttore finanziario. Dopo di lui ci sono i primi livelli (dirigenti fondamentalmente) che sono i direttori delle aree (produzione, qualità, commerciale, acquisti), e sotto questi ci sono una o due persone che controllano gli operativi.

In questo senso, i dirigenti rispondono all'amministratore delegato, i dirigenti hanno dei collaboratori che rispondono solo a loro, e ci sono gli operativi che rispondono sia al collaboratore che al dirigente dell'area.

Tabella 26. Centralizzazione e decentralizzazione del potere Caso B

	Caso B	
	Azienda madre	Controllata marocchina
Centralizzazione / decentralizzazione	Decentralizzato	Decentralizzato / burocratico

Il responsabile di controllo aggiunge “abbiamo anche una mappa delle varie funzioni, quale mansione e quale potere ha, la mappa dove vengono elencate tutte le funzioni con il potere relativo .... Noi la chiamiamo Job description o skill mapping”. Nell’azienda madre quindi esiste un sistema di delega ben chiaro e ben articolato. Anche nell’azienda marocchina esiste una mappa organizzativa, in particolare per quanto riguarda le funzioni, che è stata importata dall’azienda madre. L’amministratore delegato, rispondendo alla domanda se in Marocco la filiale presenta la stessa struttura organizzativa e segue le stesse procedure della casa madre, dice: “sì, il Marocco ha delle procedure interne, qualitative, alcune sono obbligatorie per legge, altre sono frutto di importazione da parte dell’Italia, delle procedure applicate qui e poi trasferite in Marocco. Anche in quella sede è stato trasferito un sistema basato sulle deleghe, l’implementazione di quel sistema è stata rafforzata dalla presenza di parte del personale trasferito dall’azienda madre. Questo processo in particolare per quanto riguarda la qualità, e il controllo della produzione, ha contribuito sia al trasferimento sia al mantenimento del sistema di delega. Rimangono comunque delle caratteristiche proprie della cultura centralizzata; la prima è la presenza di un unico punto di riferimento presso l’azienda madre, la seconda è che il sistema delle deleghe rimane in vari casi solo formale. Il direttore in certe ipotesi non lascia margine di azione ai vari responsabili. Ad esempio l’azienda

madre ha voluto implementare un sistema di contabilità industriale nelle controllate, nel caso della Polonia la progettazione e l'implementazione è stata fatta solo con il responsabile del controllo di gestione. Nel caso del Marocco, dice il responsabile di controllo di gestione, *“per implementare una pratica manageriale abbiamo avuto a che fare con tre persone, il direttore generale, il responsabile controllo e il suo collaboratore”*. Un altro aspetto che sembra interessante è il seguente, dall'organigramma dell'azienda Marocchina si nota la presenza della figura segretaria. Il responsabile controllo di gestione italiano afferma *“il discorso della segretaria, li c'è spesso la segretaria, una volta era anche qui e legata al direttore, adesso le segretarie non esistono più, ormai si fa tutto via internet, via mail, invece li c'è ancora la segretaria”*. La presenza della segretaria trasmette l'idea della burocrazia e del potere. In Marocco, conferma uno degli intervistati, che esiste ancora un sistema burocratico per le firme *“il discorso delle firme, vanno li con il libro firme, che qua una volta c'era”*. Aggiunge l'amministratore delegato *“una cosa che siamo riusciti a cambiare in questi anni e la procedura degli acquisiti”*, anche essa era solo su carta e che richiedeva la firma del direttore, adesso è stato introdotto un modulo elettronico. Emergono quindi vari aspetti burocratici differenti, frutto di un sistema misto e della convivenza tra un sistema trasferito e un sistema inventato dovuto alla presenza di valori culturali diversi.

### 7.2.2 Formalizzazione delle procedure

In questo paragrafo vengono analizzate le modalità con cui le procedure sono seguite, si è visto nella letteratura che la formalizzazione o la non formalizzazione delle procedure potrebbero dipendere da variabili culturali.

a. Caso A

Le procedure nell'azienda madre sono quasi tutte formalizzate. Esiste una mappa organizzativa con tutte le responsabilità, esiste un funzionigramma ben dettagliato che definisce le funzioni da svolgere, le procedure di budget e di monitoraggio sono ben formalizzate. Il budget ad esempio definisce passaggio per passaggio, dando anche i tempi, tutto quello che si deve fare, chi lo deve fare e con quale modalità. Il monitoraggio del budget viene fatto una volta al mese, gli indicatori da controllare e monitorare sono ben definiti.

Tabella 27. Formalizzazione delle procedure Caso A

	Caso A	
	Azienda madre	Controllata marocchina
Procedure	Formalizzate	Non formalizzate

Dice il responsabile risorse umane *“abbiamo avuto sempre un funzionigramma anche quando c’era la vecchia gestione, l’abbiamo rivista quando è entrato il socio privato”*. Aggiunge *“Ognuno all’interno dell’azienda sa quale è il proprio ruolo, la propria funzione e il limite di azione, anche se a volte si entra in conflitto con l’amministratore delegato attuale*. Aggiunge il responsabile risorse umane *“in precedenza esisteva un contratto aziendale con un sistema premiante per tutti i dipendenti, ed era legato ad obiettivi di quantità, di tappi venduti, di qualità dei tappi prodotti, nuovi clienti, segnalazioni*. Anche il sistema premiante era ben formalizzato all’interno dell’azienda, con degli indicatori ben chiari.

In Marocco le procedure formalizzate sono solo quelle legate alla qualità dei tappi prodotti, in qualche modo sono imposte dal mercato. Le altre procedure, in particolare quelle amministrative, non sono formalizzate. L'amministratore dice *“abbiamo delle procedure ma non sono scritte, le procedure sono quelle giornaliere* La gestione è estemporanea come è stata descritta dal direttore finanziario dell'azienda madre. Ma è da notare che la mancanza di formalizzazione è colmata dalla non decentralizzazione del potere. L'amministratore delegato cerca di controllare, questo gli permette di ridurre il rischio, anche se non c'è una formalizzazione delle procedure. La non formalizzazione probabilmente deriva anche dalla dimensione dell'azienda, una piccola struttura potrebbe essere gestita anche senza questa necessità.

b. Caso B

In questo caso le procedure seguite dall'azienda madre sono simili a quelle dell'azienda marocchina. Nell'azienda madre come dice il responsabile controllo *“le procedure sono seguite da tutte le aree, noi come controllo di gestione buona parte dell'attività vengono formalizzate, quelle operative specifiche sicuramente, ma soprattutto quelle di budget.”* Aggiunge *“Vengono rispettate perché una volta che vengono proceduralizzate e firmate da un responsabile vengono seguite”*

Quindi nell'azienda madre tutte le procedure sono formalizzate, tutte le aree seguono in maniera dettagliata le procedure. Lo stesso anche in Marocco, le procedure sono formalizzate e sono state importate in parte dall'azienda madre e in parte imposte dalla legge. Dice il responsabile controllo di gestione *“l'azienda marocchina ha delle procedure interne, qualitative, alcune sono obbligatorie per legge, altre sono frutto*

*di importazione da parte dell'Italia, delle procedure applicate qui e poi trasferite in Marocco". Questo è confermato anche dal direttore della filiale che dice "non abbiamo le stesse procedure amministrative che hanno in Italia, quelle della produzioni ce le hanno insegnate loro.*

Tabella 28. Formalizzazione delle procedure Caso B

	Caso A	
	Azienda madre	Controllata marocchina
Procedure	Formalizzate	Formalizzate

Un altro aspetto che appare interessante e che riguarda in particolare l'organizzazione sono i rapporti personali. Come nota il responsabile controllo di gestione *"loro rispetto a noi ricercano molto di più i contatti, noi come cultura siamo portati a fare le cose molto più velocemente"*. Tutto questo ha influito e ha creato dei conflitti nei rapporti tra l'azienda madre e la filiale estera. Aggiunge il l'amministratore delegato *"io dico ho bisogno di questo numero, non mi interessa niente altro, invece loro il contrario l'importante è scambiare due parole, e poi se nel frattempo riesco a prendere quel numero va bene ... a volte si riesce ad ottenere molto di più facendo come fanno loro. Gli intervistati confermano che facendo come loro cioè dando importanza all'aspetto umano si riesce ad ottenere di più invece di chiedere in maniera più diretta. I responsabili nell'azienda italiana vedono nel rapporto personale come una perdita di tempo, loro cercano di separare i rapporti professionali dai rapporti personali. Invece in Marocco non esiste una differenza tra i rapporti professionali e quelli personali, come afferma uno degli intervistati *"loro sono molto legati anche personalmente, creano dei gruppi di amici prima di essere colleghi, noi siamo colleghi poi c'è quello che si conosce da più tempo e quindi hai**

*più confidenza, ma prima c'è il rapporto di lavoro*". La presenza di queste diversità che sono dovute alla diversità culturale, come verrà spiegato dopo, crea dei conflitti e incide anche sulla gestione aziendale; da una parte questo aspetto può avere dei vantaggi, perché si creano dei rapporti tra di loro più genuini che incidono sull'andamento del lavoro, dall'altro possono rappresentare dei rallentamenti al processo produttivo.

Un altro aspetto che appare interessante è la visione maschilista del Marocco, questo è stato notato anche dalla responsabile risorse umane. Lei dice *"io sono una donna e non è facile, io sono accettata lì perché loro sanno il mio rapporto con il direttore"*. La donna in Marocco è vista diversamente rispetto ai Paesi occidentali perché assume un ruolo sociale diverso.

### 7.3. Processo di misurazione e valutazione

In questo paragrafo ci si concentra sulla modalità di misurazione e di valutazione dei risultati. Si cerca di capire se esiste un sistema di responsabilizzazione sui risultati, se vengono utilizzati strumenti che riducono la soggettività, e se ci sono premi legati ai risultati.

#### 7.3.1 Caso A

In precedenza l'azienda madre aveva un sistema incentivante previsto dal contratto aziendale, secondo il quale tutti i dipendenti avevano diritto al premio in caso di raggiungimento degli obiettivi. I premi erano legati a vari indicatori di performance come : i tappi venduti, eventuali segnalazioni, la qualità dei tappi, i nuovi clienti. Attualmente, a causa della crisi come dice il responsabile risorse umane, questa

modalità d'incentivazione è in sospeso. La sospensione del premio è stata decisa dall'attuale amministratore delegato, c'è da notare però questo non vale per tutti. Continuano ad essere ricompensati i responsabili dell'area commerciale il cui premio ricevuto incide di circa il 20% sulla retribuzione. In sostanza, il lavoro di back office non riceve nessun incentivo, solo il commerciale.

Il direttore finanziario attuale ha strutturato un sistema basato su alcuni indicatori di performance, gli indicatori sono simili a quelli che erano previsti dal vecchio contratto aziendale. L'intenzione, del direttore finanziario, è quello di implementare un sistema premiante che dipenda dagli indicatori individuati da lui e condivisi con gli altri direttori.

Nell'azienda madre si tende comunque a responsabilizzare i responsabili sui risultati. Il premio è definito in precedenza, gli obiettivi vengono fissati ex ante, se il soggetto raggiunge gli obiettivi ne avrà diritto, altrimenti no. La responsabilizzazione sui risultati si dimostra anche nella modalità con cui il direttore finanziario ha pensato di strutturare il sistema premiante. Collegare i risultati al budget e quindi agli obiettivi permette di responsabilizzare i vari responsabili. Avere anche un sistema budgeting per centro di costo permette, inoltre, di monitorare il comportamento e di ridurre la soggettività decisionale. L'utilizzo del budget per centro di costo è appunto uno degli strumenti che riducono la discrezionalità all'interno dell'azienda.

Anche se nell'azienda madre non si è riuscito ancora a implementare il sistema voluto, probabilmente a causa delle crisi, l'intenzione è quella di avere un sistema che responsabilizza tutta l'azienda. Non esiste però un piano strategico di performance, il sistema pensato è legato solo al budget, quindi a breve termine. È

stato chiesto al responsabile risorse umane se è previsto un piano premiante a lungo termine, la risposta è stata” *no, io sono sinceramente per un sistema per obiettivi di budget*”.

In Marocco, come mostra la tabella 29, non esiste un sistema premiante ben articolato.

Tabella 29.Modalità di incentivazione Caso A

	Caso A	
	Azienda madre	Controllata marocchina
Sistema premiante	Formalizzate / sospeso	Non formalizzate
responsabilizzazione sui risultati	Si	No
Utilizzo strumenti che riducono la soggettività	Si	No
Performance e sistema retributivo	In previsione / breve termine	No

A fine anno o anche durante l’anno, l’amministratore può concedere premi ma solo a quelli che si occupano della produzione, i premi sono soggettivi e dipendono dalla decisione dell’amministratore delegato. Il direttore finanziario dice *“nel rapporto professionale non incidono i rapporti personali”*. In Marocco invece, sono i rapporti personali che incidono sulla valutazione, vengono apprezzate più che altro le relazioni create all’interno dell’azienda. L’amministratore delegato afferma che *“i premi si danno ma non sono formalizzati e non dipendono a volte dai risultati”*. L’amministratore delegato magari concede un incentivo ad un soggetto perché

appartiene alla famiglia, oppure perché con lui è stato creato un rapporto personale. I rapporti personali in Marocco sono considerati in tutte le attività dell'azienda.

In Marocco non esistono strumenti manageriali che riducono la soggettività come nel caso dell'azienda madre. La presenza dell'amministratore in azienda gli permette di controllare la qualità e la quantità prodotta,. La presenza di vari capi reparto che fanno riferimento solo a lui garantisce all'amministratore un controllo giornaliero sia della quantità che della qualità. La non delega delle decisioni gli permette anche di tenere sotto controllo tutta la produzione. Anche se ci sono i sindacati in Marocco, dice il responsabile risorse umane, lui riesce a gestire il personale come vuole. L'accettazione dell'autorità che caratterizza la cultura marocchina agisce come un meccanismo di controllo, in automatico nessuno può prendere delle decisioni. In conclusione, non esiste margine per la soggettività, non perché vengano utilizzati degli strumenti manageriali, ma per la caratteristica culturale che permea il sistema aziendale Marocchino.

### 7.3.2 Caso B

Nell'azienda madre il monitoraggio dei risultati avviene con frequenza mensile, ogni mese infatti le controllate inviano i dati all'azienda madre che procede al loro consolidamento. Una volta all'anno, a giugno, vengono rivisti gli obiettivi del budget e vengono ridefiniti secondo l'andamento dei primi sei mesi.

Il monitoraggio dei risultati avviene tramite la compilazione di un report. Questo ultimo riguarda la rotazione delle scorte, il margine operativo, la manodopera, indicatori di bilancio, il flusso di cassa, il magazzino, le ore di lavoro mensile per

linea, l'andamento dei costi. Le tabelle seguenti (30, 31) mostrano un esempio del report utilizzato.

Lo stesso sistema di reporting utilizzato dall'azienda madre viene adoperato anche dalla controlla marocchina. I responsabili elaborano dei report mensili che vengono confrontati con il budget annuale.

Il sistema utilizzato tende a responsabilizzare i responsabili sui risultati raggiunti, in quanto il budget approvato dalla direzione diventa un punto di riferimento per il controllo. Sia l'azienda italiana che quella marocchina utilizzano un budget per centro di costo, l'utilizzo del budget per centro di costo permette di ridurre la soggettività.

Tabella 30. Esempio report costo per ore

2012	Cost per hour													TOTAL
	APR	MAY	JUN	JUL	AUG	SEP	OCT	NOV	DEC	JAN	FEB	MAR		
Hours Sold	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Costs of directs														
Costs of indirects														
External labor														
Sales commissions														
Other personnel costs														
Lighting/Heating														
Materials/Consumption														
Packaging														
Maintenance														
Telecommunication														
Consultancy + Royalties														
Other services + VPN														
Administrative expenses														
Warehousing														
Renting and leasing														
Depreciation														
Transportation and custom														
Taxes & Others														
<b>OPERATING COST</b>														
Financial costs														
Extraordinary costs														
<b>TOTAL COST</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>

Tabella 31. Esempio report mensile

PROFIT/LOSS	Month					
	ACTUAL		BUDGET		2011-12	
	Absolute	%	Absolute	%	Absolute	%
EURO/000						
Exchange rate € / Pln - Mad						
<b>K/ HOURS</b>						
<b>TOTAL TURNOVER</b>						
EXTERNAL PRODUCTION REVENUES						
INTERNAL PRODUCTION REVENUES						
<b>TOT. INTERNAL PRODUCTION REVENUES</b>						
Direct labor						
External direct labor						
Technical Raw material consumption						
Material Scraps						
Provision for Obsolescence						
Provision for Inventory Difference						
Obsolescence recorded						
Inventory Difference recorded						
Non Justified Other mat consumption						
<b>CONTRIBUTION MARGIN</b>						
<b>RAW MATERIAL SALES to Others</b>						
Costs						
<b>CONTRIBUTION MARGIN</b>						
<b>OTHER PROFIT - Scraps to Others</b>						
Costs						
<b>CONTRIBUTION MARGIN</b>						
<b>CONTRIBUTION MARGIN</b>						
Sales commissions						
Packaging						
Transportation and custom						
<b>CURRENT CONTRIBUTION MARGIN</b>						
Var.Stock fixed cost						
Indirect personnel						
General expenses						
Tangible depreciation						
Intangible depreciation						
Other operating profit/loss						
<b>OPERATING PROFIT/LOSS</b>						
Interest						
Other financial profit/loss						
<b>CURRENT PROFIT/LOSS</b>						
Goodwill						
Other extraordinary profit/loss						
Consolidation records						
<b>PRE-TAX PROFIT/LOSS</b>						
Irap						
Income Taxes						
<b>MANAGEMENT NET PROFIT/LOSS</b>						

C'è da notare però che, come dice il responsabile controllo di gestione dell'azienda italiana, *“loro internamente non hanno una politica rigida nel senso che non c'è un ramificazione degli obiettivi in maniera molto precisa e rigorosa per ogni centro di costo, c'è un obiettivo primario che si cerca di raggiungere con la cooperazione di tutti le aree, viene richiesto l'impegno di tutti per raggiungere un certo livello di risultato”*. Nell'azienda marocchina la valutazione non si basa sui centri di costo, anche se c'è un budget per centro di costo, l'obiettivo non viene ramificato. L'elaborazione del budget per centro di costo viene effettuata solo per esigenza dell'azienda madre, invece la valutazione non dipende dal risultato di ogni centro, ma viene valutato il risultato finale. A differenza dell'azienda madre, ogni area ha il suo obiettivo, ma viene valutata sulla base dell'obiettivo finale raggiunto da tutte le aree in collaborazione.

La valutazione dei risultati avviene, nell'azienda madre, tramite un piano meritocratico. L'amministratore delegato afferma *“In Italia c'è un piano meritocratico, c'è tutto un discorso legato alla valutazione delle prestazioni, individuali, dal proprio responsabile a cascata”*. Ogni area viene valutata separatamente, quelle che raggiungono gli obiettivi hanno un premio. La definizione del premio però non è ufficializzata, nel senso che non si sa a priori quale sarà il suo ammontare a fine anno, dipende tutto dall'andamento dell'azienda. L'amministratore delegato aggiunge che *“vengono dati magari degli aumenti, dei bonus o una tantum, però è una valutazione soggettiva, non standardizzata, non come le aziende americane, in cui ci sono degli incentivi fissi ufficializzati, di retribuzione variabile”*. In Marocco invece, i premi vengono considerati solo per la manodopera diretta. Come conferma il direttore *“sulla manodopera diretta ci sono solo alcuni premi che*

*vengono dati al personale se raggiungono determinati parametri.* I parametri considerati nel sistema incentivante sono soprattutto legati al discorso qualitativo, ad esempio se non si causano difetti per un certo periodo di tempo, se non emergono reclami dal cliente per un certo periodo di tempo.

#### 7.4. Considerazioni finali: conflitti culturali

L'internalizzazione del sistema di controllo dipende dalla condivisione degli stessi valori, quando i valori culturali del sistema di controllo corrispondono ai valori culturali del contesto, i sistemi di controllo di gestione si possono internalizzare, nel caso contrario potrebbero nascere dei conflitti culturali.

Dall'analisi della seconda fase del processo del sistema di controllo emergono delle diversità culturali nei sistemi di controllo tra l'azienda madre e la sua controllata. Le diversità tra Italia e Marocco hanno causato dei conflitti tra l'azienda madre e la sua filiale si cercherà di individuare i conflitti che si sono riscontrati nella seconda fase del processo di trasferimento e la relazione tra essi e le variabili culturali definite nel frame work teorico.

##### 7.4.1 Pianificazione

La fase di pianificazione come è stato sottolineato dalla letteratura dipende (capitolo III) dalla distanza determinata dal potere, dall'individualismo e dall'orientamento temporale Harrison, 1992; Chow et al. 1999; O'Connor 1995; Tsui, 2001; Ueno and Wu, 1993; Daley et al., 1985; Harrison G. et al (1994) ; Tsui (2001); Brewer (1998).

Nei due casi analizzati è stato confermato che esistono delle diversità nella modalità di pianificazione tra le filiali marocchine e l'azienda madre italiana, in particolare nella definizione degli obiettivi, visto che in Marocco esiste un rispetto notevole per chi detiene il potere rispetto all'Italia, ed inoltre, in Marocco gli obiettivi sono definiti dall'alta direzione. L'accettazione del potere quale caratteristica culturale che si è diffusa in Marocco ha fatto sì che anche i subordinati accettassero la decisione degli obiettivi da parte dell'alta direzione. Nel secondo caso si nota invece che all'interno dell'azienda marocchina convivono due approcci diversi. L'implementazione di un sistema di controllo, trasferito dall'azienda madre alla sua filiale, non ha modificato comunque l'atteggiamento ed i valori culturali delle persone che lo utilizzano. Nonostante l'azienda madre, nel secondo caso, abbia imposto una modalità di preparazione del sistema basata sulla condivisione dei poteri, in Marocco è emerso un sistema che si basa su una condivisione del potere solo formale. I valori che guidano il comportamento dei manager in Marocco hanno portato la struttura aziendale ad avere una distribuzione di potere solo formale, ma le decisioni sono prese solo dall'alta direzione.

Per quanto riguarda la partecipazione al budget, il sistema trasferito si basa infatti sul metodo partecipativo di elaborazione del budget, e considerando che la società italiana è di tipo individualista. Questo si spiegherebbe col fatto che i soggetti sono più motivati a contribuire al raggiungimento dei risultati, in quanto da ciò dipende la loro crescita professionale. In Marocco si nota una combinazione tra la partecipazione e l'autoritarismo. La partecipazione al processo di elaborazione del budget, deriva dal fatto che le persone in Marocco hanno una cultura collettivista, cioè tendono al lavorare per il bene del gruppo. Da notare però che esiste una collaborazione all'interno dell'azienda ma senza assumere nessuna responsabilità, si

tende solo a eseguire gli ordini che sono stati definiti dall'alta direzione. L'accettazione della distanza tra i ruoli ha contribuito a rendere i subordinati in Marocco più partecipativi, in quanto il rispetto dell'autorità implica l'obbedienza anche se non si condividono le stesse idee.

Per quanto riguarda l'orientamento temporale non sembra che ci siano dei conflitti culturali, in quanto, sia in Marocco che in Italia, la visione del tempo è a breve termine. Nel primo caso è stata notata una sensibilità, da parte del direttore finanziario, ad un orientamento strategico, tuttavia non c'è stato fino ad oggi alcun tentativo d'azione in termini operativi in tal senso. La visione del tempo sia per filiale che per la casa madre è simile, non ha dunque prodotto conflitti tra il Marocco e l'Italia.

#### 7.4.2 Organizzazione

La fase di organizzazione dipende (capitolo III), secondo quanto detto dalla letteratura, dalle seguenti dimensioni: distanza di potere, collettivismo/individualismo e avversione al rischio (Chow et al., 1999; Chow et al., 1996; Harison et al., 1994; Chow et al. 1996; Daley et al., 1985).

La differenza tra l'Italia e il Marocco riguardano in particolare la distanza di potere e l'individualismo. In Marocco il potere è centralizzato e nelle mani del responsabile, invece in Italia esso è decentralizzato. Questo si spiega dal fatto che in Marocco esiste un maggior rispetto per chi detiene l'autorità. Questo si trova infatti nei dogmi di tipo religioso ed è confermato dal rispetto dei ruoli nella famiglia. In Italia invece la visione di un potere condiviso ha fatto emergere un sistema decentralizzato con un sistema di deleghe ben definito. In Marocco il responsabile tende a centralizzare tutte

le decisioni, e nonostante questo i dipendenti mostrano una certa collaborazione nell'elaborazione del budget che dipende strettamente dalla visione che essi hanno del concetto di gruppo e di rispetto dell'autorità. È stato notato che le persone in Marocco tendono a creare dei rapporti personali tra di loro ed a collaborare, è questo conferma come la cultura collettivista influisce sui rapporti all'interno dell'azienda.

Nel secondo caso, in cui è stato imposto un sistema di controllo progettato in Italia, si notano sia aspetti di centralizzazione che di decentralizzazione. Il sistema implementato favorisce la centralizzazione ma la direzione tende a decentralizzare; la centralizzazione a volte rimane solo formale, nel senso che, nonostante vi siano delle responsabilità chiare e l'alta direzione detenga comunque il potere, viene data la possibilità ai subordinati di prendere decisioni che tenderanno in ogni caso a trovare il consenso degli alti livelli prima di essere definitive. La formalizzazione delle procedure, che dipende dall'avversione al rischio e da come le persone si sentono minacciate da situazioni future, non ha fatto emergere problemi culturali. Sia in Marocco che in Italia, l'avversione al rischio è alta, quindi si tende a formalizzare tutte le procedure. Nel primo caso analizzato, le procedure formalizzate sono solo quelle relative alla produzione, mentre quelle amministrative non lo sono. Questo deriva innanzitutto dalla piccola dimensione dell'azienda marocchina, ed anche dall'ottica di controllo caratterizzante l'amministratore delegato che non rendono necessaria una formalizzazione di questo tipo di attività.

#### 7.4.3 Valutazione e misurazione

La misurazione e la valutazione dei risultati dipendono (capitolo III) dalla Mascolinità, dalla distanza di potere, dall'individualismo e dall'avversione per

l'incertezza Chow et al. 1999; Bailes et al. 1991; Kagono et al., 1985; Merchant et al., 2011).

In Marocco emerge una mancanza di responsabilizzazione sui risultati, i premi sono soggettivi e dipendono dal responsabile, tutto a discrezione di quest'ultimo. Il sistema incentivante non si basa sul merito, spetta soltanto all'amministratore delegato stabilire l'ammontare, la modalità di erogazione, ed il soggetto a cui dare il premio. Questo deriva in particolare dalla non prevalenza del senso di achievement accompagnata da una distanza di potere alta e dal senso di collettivismo che permeano il sistema aziendale. L'autorità detenuta dall'amministratore delegato, la prevalenza delle relazioni personali sulle relazioni di lavoro, e il collettivismo che caratterizzano la cultura marocchina hanno permesso di sviluppare un sistema di misurazione e valutazione che non responsabilizza le persone. Ciò significa che il premio non viene dato sulla base dei risultati raggiunti. Al contrario in Italia, dove è diffusa una cultura individualista, il premio in qualche modo dipende dai risultati. Come ha affermato il direttore finanziario dell'azienda B, se uno raggiunge l'obiettivo ne ha diritto, altrimenti no. Mentre in Marocco, come si nota dal caso A, il premio è a discrezione dell'amministratore delegato.

Il sistema trasferito dall'azienda madre B alla sua filiale marocchina non ha considerato le caratteristiche culturali del Marocco; il meccanismo d'incentivazione prevede che le persone abbiano diritto al premio solo se raggiungono determinati risultati in termini di produzione. Questo potrebbe avere delle conseguenze in una cultura collettivista, dove prevale il senso del gruppo e delle relazioni umane.

Entrambi i casi analizzati, anche se per certi aspetti inquadrano due realtà differenti, mostrano come una sottovalutazione dei fattori culturali relativi ai contesti delle filiali, possano generare problemi nella gestione aziendale. I risultati presentati in questo studio trovano conferme nella letteratura: come è stato evidenziato, le dimensioni presenti nella letteratura sono in grado di spiegare le diversità e i conflitti culturali riscontrati.

#### 7.5. Considerazioni finali: il comportamento dell'azienda madre

In tutti due casi, la diversità ed i conflitti culturali hanno caratterizzato il rapporto tra l'azienda madre e la filiale estera. La diversità culturale è stata ignorata nella fase di decisione di trasferimento del sistema di controllo della casa madre alla filiale, e questo conferma quanto detto dalla teoria istituzionale (Kostova et al., 2002). Invece, nella fase di implementazione si sono riscontrati vari conflitti tra le due (Youssfi, 2011). In tal senso, i responsabili delle aziende madri hanno maturato una consapevolezza della diversità culturale e dei conflitti che nascono da essa. D'altronde si nota che i responsabili dell'azienda madre, in tutti due casi, non considerano le diversità culturali nel rapporto tra l'azienda madre e la filiale marocchina. Questo conferma quanto detto dalla letteratura (Frankel, 2008 ; Boussebaa et al., 2012; Younqsun e Ando 2011).

Gli adattamenti che sono stati effettuati, in particolare nel secondo caso, sono una conseguenza di un comportamento teso a facilitare l'andamento del lavoro. L'azienda madre nel secondo caso, per motivi operativi, ha dovuto accettare i comportamenti dei responsabili; l'accettazione non parte del presupposto secondo il quale la cultura influisce sui sistemi manageriali. Nonostante, quindi la crescente

consapevolezza della diversità e dei conflitti culturali, dovuta ad un confronto continuo, l'azienda madre continua a comportarsi cercando di imporre la sua visione. Non si è cercato mai in questo senso, di trovare punti di incontro e di valorizzare positivamente l'aspetto culturale. Questo emerge anche dalla persistenza di questi contrasti; se i responsabili avessero considerato e valorizzato positivamente i valori culturali della popolazione marocchina, non si sarebbe parlato di conflitti ma solo di diversità accettate e rese un punto di forza. Nei due casi, questo tipo di resistenze esistono ancora nonostante il rapporto che va avanti da anni ed hanno portato, nel caso A, al fallimento del trasferimento del sistema di controllo, mentre nel secondo, a problemi di comunicazione.

In questo capitolo si è cercato di capire quale è la rilevanza della cultura sulla seconda fase del trasferimento, cioè sull'implementazione e l'internalizzazione dei sistemi di controllo. I risultati hanno confermato che esiste una relazione tra la cultura ed i sistemi di controllo, la cultura è dunque un elemento da considerare nella progettazione e nell'implementazione dei sistemi di controllo. I risultati hanno altresì mostrato che la non considerazione delle caratteristiche culturali porta al sorgere di contrasti tra l'azienda madre e la filiale estera che in qualche modo vengono autogestiti. L'azienda madre non adotta infatti un approccio chiaro per quanto riguarda l'adattamento alla cultura nazionale, l'adattamento viene fatto solo per motivi operativi e di conseguenza fa sì che non si riesca a porre rimedio a questi problemi di natura culturale.

## **Conclusione: contributi e limiti**

Dalla ricerca svolta appare essenziale, per le aziende che decidono di trasferire i sistemi di controllo, tenere in considerazione la cultura nel processo di trasferimento.

I risultati confermano quanto segue:

- ✓ la cultura è sottovalutata nel processo di trasferimento dei sistemi di controllo dall'azienda madre alla filiale estera;
- ✓ il successo del trasferimento è legato anche ad altri fattori come il potere, il rapporto relazionale tra l'azienda madre e la filiale estera ed il trasferimento dei manager;
- ✓ esiste una relazione tra la cultura nazionale e i sistemi di controllo;
- ✓ la non considerazione della cultura porta ad avere dei conflitti tra l'azienda madre e la filiale estera;
- ✓ le aziende maturano la consapevolezza della diversità culturale, il loro comportamento però non si adatta di conseguenza.

Secondo l'approccio istituzionale le aziende sono guidate da varie convinzioni e forze esterne (Powell e DiMaggio, 199). La scelta di trasferire i sistemi di controllo parte da questo presupposto (Kostova e Roth, 2002). Nella ricerca svolta è stato confermato che l'obiettivo principale delle aziende, nel trasferire i sistemi di controllo alle filiali estere che soddisfano i requisiti di controllo, nasce da un'esigenza di controllo e di efficienza. La scelta di trasferimento parte da una volontà dell'azienda madre di controllare la filiale estera in un'ottica di integrazione globale del gruppo. Il controllo delle filiali estere permette di implementare una politica aziendale e di avere un orientamento strategico a livello globale. Questa volontà che nasce da un'esigenza di integrazione globale e di efficienza è stata accompagnata da

una visione di inferiorità e una sottovalutazione delle capacità dei soggetti che operano nella filiale estera. La visione di sottovalutazione è stata trattata dalla teoria post-coloniale (Frenkel and Shenav, 2003; Boussebaa et al. 2012), secondo la quale esistono Paesi sviluppati che controllano la produzione della conoscenza, ed altri in via di sviluppo che imitano e importano la conoscenza dai questi. L'ottica adottata dalla teoria post-coloniale implica un trasferimento dei sistemi di controllo in un'unica direzione, cioè dai Paesi sviluppati ai Paesi meno sviluppati. Nei due casi analizzati è stato confermato che esiste una visione post-coloniale che l'azienda madre nutre nei confronti della filiale estera presente in Marocco. Di conseguenza il processo di trasferimento è stato guidato, oltre che dalla volontà di integrazione globale, anche da una visione di sottovalutazione degli strumenti diffusi in Marocco.

Il successo del trasferimento dei sistemi di controllo dipende, però, da altri fattori, tra i quali il rapporto relazionale e il trasferimento dei manager. I casi analizzati sono diversi tra di loro anche in termini di risultato per quanto concerne il processo di trasferimento; nel primo caso, quest'ultimo non è andato a buon fine, mentre nel secondo caso è avvenuto con successo. Si sottolinea che con il termine "trasferimento" si intende solo l'implementazione ma non l'internalizzazione del sistema stesso. I sistemi di controllo possono essere trasferiti ma non internalizzati nella filiale, in quanto l'internalizzazione dipende dalla condivisione dei valori e dalla somiglianza dei profili istituzionali (Kostova e Roth, 2002).

La mancanza di trasferimento dei sistemi di controllo dall'azienda madre alla filiale estera nel primo caso è dovuto sostanzialmente alla mancanza di potere, da parte del direttore finanziario, e di un rapporto conflittuale tra l'azienda madre e la filiale marocchina. Quando l'amministratore delegato della filiale estera è diventato il socio

di maggioranza del gruppo, il direttore finanziario dell'azienda madre ha perso il controllo e il potere sulla filiale marocchina. La diversità nei valori culturali tra il nuovo amministratore delegato e i responsabili dell'azienda madre hanno portato ad avere un rapporto conflittuale tra le due entità. In particolare, la mancanza di potere ed il rapporto conflittuale hanno portato al fallimento del processo di trasferimento. Mentre nel secondo caso, il successo del trasferimento è dovuto in particolar modo al potere detenuto dall'azienda madre, in particolare l'isomorfismo coercitivo con cui l'azienda madre avendo il potere obbliga la filiale ad adottare una pratica specifica (Powell e DiMaggio, 1991). È dovuto anche al trasferimento del personale dall'azienda madre alla filiale estera, ed al rapporto relazione tra la filiale e l'azienda madre. Il personale che viene trasferito ha come obiettivo il controllo e il coordinamento della filiale estera, esso cerca anche di allineare le politiche e gli strumenti utilizzati a quelli dell'azienda madre (Delios e Bjorkman, 2002).

Nella prima fase del processo di trasferimento dei sistemi di controllo dall'azienda madre alla filiale estera non è stata presa in considerazione la diversità culturale. Questo ha portato a dei conflitti culturali, in effetti la letteratura sottolinea che la mancanza di considerazione della cultura nel processo di trasferimento potrebbe causare dei conflitti culturali (Yousfi, 2011). La presenza di questi conferma che i sistemi di controllo dipendono anche dalla cultura e dai valori dei soggetti che li hanno progettati. I contrasti tra la filiale marocchina e l'azienda madre hanno riguardato tutte le funzioni dei sistemi di controllo, cioè la pianificazione, l'organizzazione, la valutazione e la misurazione.

I risultati confermano l'esistenza di una relazione tra la cultura nazionale ed i sistemi di controllo di gestione. La diversità culturale tra il Marocco e l'Italia riguarda in

particolare due dimensioni: la distanza di potere e l'individualismo. Queste due dimensioni presentate dallo studio di Hofstede (1980, 1990, 2010) sono collegate ad altre presentate da altri modelli culturali, e sono collegate all'universalismo versus comunitarismo, e al grado di coinvolgimento personale nel contesto. Le variabili culturali in Marocco sono frutto di una storia in cui il senso della famiglia assume un'importanza significativa, in effetti lo stile di management diffuso in Marocco è di tipo familiare (Mezouer, 2002), in cui le decisioni spettano all'alta direzione, mentre gli altri soggetti collaborano al raggiungimento e all'implementazione delle decisioni prese.

La presenza di due dimensioni culturali diverse tra la cultura italiana e la cultura marocchina ha fatto emergere due modalità di controllo. In particolare nella realtà marocchina il sistema controllo è di tipo autoritario, e tende ad essere collaborativo. Le definizioni degli obiettivi e le decisioni sono centralizzate, e questo conferma quanto analizzato dalla letteratura riguardo l'influenza della distanza di potere sullo stile di management (Harrison, 1992; Chow et al. 1999; O'Connor 1995; Tsui, 2001; Ueno and Wu, 1993; Daley et al., 1985; Harrison G. et al (1994) ; Tsui 2001; Brewer 1998). La cultura collettivista ha permesso una coesione all'interno dell'azienda, ed anche se le decisioni sono prese dall'alta direzione, gli altri soggetti collaborano al raggiungimento degli obiettivi. Un sistema di controllo che combina l'accettazione di potere e il collettivismo ha reso meno evidente il senso dell'iniziativa e della responsabilità. Ciò nel senso che le persone in Marocco tenderebbero a non assumere responsabilità e a eseguire solo gli ordini, visto che nel loro immaginario esiste una distribuzione ineguale del potere, per cui le decisioni spettano solo alla direzione. La mancanza di assumere la responsabilità agisce negativamente sul senso d'iniziativa, vale a dire che si tende ad aspettare che le

decisioni vengano prese dalla direzione. In Italia invece, la visione di un potere condiviso ha fatto emergere un sistema decentralizzato con un sistema di deleghe ben definito. Tutto questo conferma quanto è stato analizzato dalla letteratura, in particolare sulla relazione tra la distanza di potere e lo stile di management (Chow et al., 1999; Chow et al., 1996; Harison et al., 1994; Chow et al. 1996; Daley et al., 1985).

Un altro aspetto che caratterizza i sistemi di controllo in Marocco, è che il sistema incentivante non si basa sul merito, spetta soltanto all'amministratore delegato stabilire l'ammontare, la modalità di erogazione, ed il soggetto a cui dare il premio. Questo deriva in particolare dalla non prevalenza del senso di achievement, dalla prevalenza delle relazioni personali nel rapporto professionale, da una distanza di potere alta e dal senso di collettivismo che permeano il sistema aziendale. Al contrario, in Italia si cerca di diffondere una cultura basata sulla responsabilizzazione dai risultati. In effetti l'individualismo che caratterizza la cultura italiana ha permesso la diffusione di tali modalità di valutazione, ed anche questo conferma quanto è stato analizzato dalla letteratura (Chow et al. 1999; Bailes et al. 1991; Kagono et al., 1985).

Il sistema manageriale diffuso in Marocco rispetta quindi, i valori culturali del contesto marocchino. Mezouar (2002) ha fatto un'indagine sulle caratteristiche delle aziende in Marocco, l'autore conferma in parte i risultati di questa ricerca, in particolare sulla visione di potere della società marocchina. L'autore ha confermato che in Marocco esiste un'accettazione di potere che si diffonde anche all'interno delle aziende. Lo stesso anche per Eddakir (2003) che conferma come il rapporto di potere incide sullo stile di management nelle aziende marocchine. La non

considerazione dei valori culturali nel processo di trasferimento ha portato ad avere dei conflitti culturali tra l'azienda madre e la filiale estera. I conflitti culturali, nonostante il passare del tempo, persistono, questo perché i valori culturali sono difficilmente modificabili (Hofstede 1980, 1990, 2010).

Il trasferimento dei sistemi di controllo dall'azienda madre alla filiale estera ha fatto emergere un sistema di controllo misto nel secondo caso. Questo sistema è formalmente simile al sistema implementato nell'azienda madre, rimangono però aspetti che caratterizzano la cultura marocchina, in particolare la visione del potere e il collettivismo. Il sistema di delega che caratterizza la cultura italiana, ad esempio, è stato implementato, ma la visione di potere del direttore dell'azienda rende difficile applicare il sistema di delega come è stato pensato. Il sistema di controllo che emerge può essere definito come un sistema ibrido. Shimoni and Bergmann (2006) hanno evidenziato come l'approccio culturale standard non è più sufficiente per descrivere quello che sta accadendo nelle aziende internazionalizzate. I dirigenti locali mantengono comunque la loro cultura manageriale anche se sono indottrinati dalla cultura aziendale. Di conseguenza quello che emerge all'interno dell'azienda si caratterizza per essere ibrido o misto, nel senso un sistema che combina sia aspetti del sistema manageriali trasferito ma nello stesso momento aspetti relativi ai valori culturali condivisi.

Dall'analisi dei risultati è emerso che l'azienda madre, in tutti i casi, matura una consapevolezza della diversità culturale ma questa consapevolezza non viene considerata nel rapporto tra l'azienda madre e la sua filiale. Gli adattamenti che si fanno nei sistemi di controllo hanno l'obiettivo di facilitare il lavoro, l'adattamento non parte dal presupposto secondo il quale la cultura influisce sui sistemi

manageriali, e quindi i sistemi di controllo, per essere efficienti, devono essere adattati alle specificità culturali.

In conclusione, dalla ricerca svolta appare importante considerare l'elemento culturale nel processo di trasferimento. Le aziende però, nonostante abbiano maturato una consapevolezza della diversità continuano a non valorizzarla. Il comportamento delle aziende richiede quindi ulteriori approfondimenti e dibattiti. Un altro aspetto che richiede ulteriori indagini è la convivenza tra due sistemi di controllo, cioè l'emersione di un sistema ibrido. La ricerca ha permesso di rilevare solo i confini di un sistema misto, i risultati rimangono comunque parziali, in quanto hanno rilevato e evidenziato alcuni aspetti di comportamento. La comprensione della modalità con cui due visioni convivono nella stessa azienda richiede ulteriori approfondimenti.

Oltre a mostrare dei risultati che determinano solo i confini delle tematiche rilevanti e lanciano l'appello per eventuali approfondimenti, il limite della ricerca potrebbe essere di tipo metodologico. In questa ricerca si è deciso di sacrificare la significatività statistica a favore dell'analisi approfondita della situazione, questo ha permesso comunque di determinare vari aspetti che con il metodo quantitativo risulta difficile fare.

Un altro motivo di limitazione riguarda i modelli culturali presenti nella letteratura, questi sono stati utilizzati come chiave di lettura per spiegare la diversità e i conflitti. Ci potrebbero essere altri elementi culturali che possono incidere sul sistema di controllo, ma la ricerca ha considerato solo le variabili culturali segnalate dai modelli più utilizzati nella letteratura.

Un futuro approfondimento dei risultati in questo senso è auspicabile perché permetterà in primo luogo di superare alcuni dei limiti della ricerca stessa, ed inoltre, di definire con maggior precisione gli aspetti che sono emersi nello studio presentato. In particolare riguardo il sistema di controllo che emerge dopo il trasferimento, e che è stato definito come sistema ibrido o misto.

- Abdullah, A., Boyle, S. and Joha, C., (2011). Cultural Factors in Workforce Management: The Case of Multinational Companies Operating in Bangladesh. *International Review of Business Research Papers*, Vol. 7. No. 2., pp. 196-211.
- Abernethy, M.A. and Stoelwinder, J.U., (1991). Budget Use Task Uncertainty, System Goal, Orientation and Subunit Performance: A Test of The "Fit" Hypothesis in Not-forProfit Hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 105-120.
- Aguinis, H., Joo, H. and Gottfredson, R. K., (2012). Performance management universals: Think globally and act locally. *Business Horizons*, Vol. 55, Issue. 4, pp.385-392.
- Airoldi, G. e Nacamulli, R. C., (1979). *Materiali per una teoria organizzativa d'impresa*. Etaslibri, Milano.
- Al Jabri, M. A., (1995). *Introduction à la Critique de la Raison Arabe*. Edition. La Découverte, Paris.
- Al Jabri, M. A., (1996). *Religion, Etat et application Shariiaa* . Edition Arab. Centre Etudes Unité Arabe.
- Alfieri, V., (1921). *L'organizzazione aziendale*. *Giornale degli economisti*.
- Allali, B., (2008). Culture et gestion au Maroc: une osmose atypique, dans Eduardo Davel, Jean-Pierre Dupuis et Jean-François Chanlat (dir.), *Gestion en contexte interculturel : approches, problématiques, pratiques et plongées*, Québec, Presses de l'Université Laval et Télé-université (UQAM), 2008.
- Allen, R., White, C., Takeda, M. and Helms, M., (2004). Rewards and organizational performance in Japan and the United States: A comparison. *Compensation Benefits Review*, Vol. 36. No. 1, pp. 7-14.
- Amaduzzi, A., (2002). *L'azienda nel suo sistema operante*. Torino, UTET Università.
- Amigoni, F., (1979). *I sistemi di controllo direzionale*. Criteri di progettazione ed impiego. Giuffrè, Milano.
- Anthony, R. N., (1965). *Planning and control systems: a framework for analysis*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Anthony, R. N., (1988). *The management control function*. The Harvard Business School Press, Boston.
- Anthony, R. N., (1990). *Il controllo manageriale*. FrancoAngeli, Milano.
- Aoki M., (1994). The contingent Governance of Teams: Analysis of Institutional Complementarity. *International Economic Review*, Vol. 35, No. 3, pp. 657-676.
- Arcari, A. M., (2010). *Programmazione e controllo*. McGraw Hill.
- Aureli, S., (2008). *La gestione delle differenze culturali nell'attività d'impresa*. Giappichelli Editore, Torino.
- Bailes, L. and Assada, T., (1991). Empirical differences between Japanese and American budget and performance evaluation systems. *International Journal of Accounting*, Vol. 26, pp.131-142.
- Barbard, C., (1948). *Organization and Management*. Harvard University Press.
- Barnard, C., (1962). *Organization and Management: Selected Papers*. Harvard University Press.
- Bartlett, C. and Ghoshal, S., (1989). *Managing Across Borders*. London: Hutchinson
- Baskerville, R., (2003). Hofstede never studies culture. *Accounting, Organizations and society*. Vol. 28, pp. 1-14.
- Bergamin, B., (1992). *Il controllo di gestione nelle imprese italiane, progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*. Etaslibri, Milano.

- Bertalanffy, V., (1968). *General System Theory. Development, Applications*, George Braziller, New York.
- Bertini, U., (1990). *Il sistema d'azienda : schema di analisi*. Torino, Giappichelli
- Besta, F., (1909). *La ragioneria, Ragioneria generale*, volume I, Casa Editrice Dottor Francesco Vallardi, Milano.
- Bhabha, H. K., (1994). *The Location of Culture*. London and New York: Routledge
- Bhagat, R. S., Kedia, B. L., Harveston, P. D. and Triandis, H. C., (2002). Cultural variations in the cross-border transfer of organizational knowledge: an integrative framework. *Academy of Management Review*, Vol. 27, Issue. 2, pp. 204–21.
- Bhimani, A., (1999). Mapping methodological frontiers in cross national management control research. *Accounting, Organizations and Society*
- Bimberg, J. and Snodgrass, C., (1988). Culture and Control: A Field Study, *Accounting Organizations and Society*, pp. 447-464.
- Bird, A. and Stevens, M. J., (2003). Toward an emergent global culture and the effects of globalization on obsolescing national cultures. *Journal of International Management*, Vol. 9, pp. 395-407.
- Birnbaum, P. H. and Wong, G. Y., (1985). Organizational structure of multinational banks in Hong Kong from a culture free perspective. *Administrative Science Quarterly*, pp. 262-277.
- Birnberg, J. G. and Snodgrass, C., (1988). Culture and control: A field study. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 13, Issue 5, pp. 447–464.
- Birnberg, J., Shields, M. and Young, S. M., (1990). The case for multiple methods in empirical management accounting research (with an illustration from budget setting). *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 2, pp. 33-66.
- Black, J. S., Gregersen, H. E. and Mendenhall, M. E., (1992). *Global Assignments*. San Francisco, CA: Jossey Bass.
- Boland, R. J. and Pondy, L. R., (1983). Accounting in organizations: A union of natural and rational perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, Issues 2–3, pp. 223–234.
- Bollinger, D. e Hofstede, G., (1989). *Internazionalità: le differenze culturali nel management*. Guerini e Associati.
- Bonache, J. and Pla-Barber, J., (2005). When are international managers a cost effective solution? The rationale of transaction costs economics applied to staffing decisions in MNCs . *Journal of Business Research*, Vol. 58(10), pp. 1320-1329.
- Bonazzi, G., (2000). *Storia del pensio organizzativo*. Franco Angeli, Milano.
- Bonazzi, G., (2006). *Come studiare le organizzazioni*. Il Mulino.
- Boussebaa, M., Morgan, G. and Sturdy, A., (2012). Constructing Global Firms? National, Transnational and Neocolonial Effects in International Management Consultancies. *Organization Studies*, Vol. 33(4) pp. 465-486.
- Boutaleb, A., (2001). *Pour mieux comprendre l'Islam*. Maroc: Imprimerie Afrique Orient.
- Bracci, E., (2009). Autonomy, responsibility and accountability in the Italian school system. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 20, Issue 3, pp. 293–312.
- Braverman, H., (1974). *Labor and Monopoly Capital: The Degradation of Work in the Twentieth Century*. New York: Monthly Review Press.
- Brenner, M., (1980). *Social method and social life*. New York.
- Brewer, P., (1998). National Culture and Activity-Based Costing Systems: A Note. *Management Accounting Research*, pp. 241-260.

- Brondoni, M., (2011). *Cultura d'impresa e complessità di mercato*. Issue 2. ISTEI, Università degli studi di Milano: Biocca
- Brunetti, G., (2004). *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*. X ed. Franco Angeli.
- Brusa, L. e Dezzani, F., (1983). *Budget e controllo di gestione*. Giuffrè, Milano.
- Brusa, L. e Zamprogna, L., (1991). *Pianificazione e controllo di gestione. Creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*.
- Brusa, L., (1986). *Strutture organizzative d'impresa*. Giuffrè, Milano.
- Buckley, P.J. and Casson, M., (1976). *The Future of the Multinational Enterprise*. London.
- Bugamelli, M. e Infante, L., (2004). *I costi irrecuperabili per l'accesso ai mercati esteri: un ruolo per i distretti industriali*. In *Economie locali, modelli di agglomerazione* Economie locali, modelli di agglomerazione e apertura internazionale : nuove ricerche della Banca d'Itali sullo sviluppo territoriale ; atti del convegno Bologna, 20 novembre 2003, Facoltà e Dipartimento di Scienze Statistiche dell'Università degli Studi. - Roma : Banca d'Italia, p. 413-444.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J. and Nahapiet, J., (1980). *The roles of accounting in organizations and society*. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5(1), pp. 5-27.
- Burns, J. e Scapens, R. W., (2000). *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*. *Management Accounting Research*, Vol. 11, pp. 3-25.
- Busco, C., (2002). *Sistemi di controllo e cultura aziendale*. Cedam.
- Carenys, Y., (2010). *Management Control Systems: A Historical Perspective*. *International Bulletin of Business Administration*. Issue 7.
- Caroli, M. G., (2000). *Globalizzazione e localizzazione dell'impresa internazionalizzata*. Franco Angeli, Milano.
- Caselli, M., (2002). *Globalizzazione e sviluppo: quali opportunità per il sud del mondo?*. Milano.
- Catturi, G. e Riccaboni, A., (1996). *Management control and national culture in Italy*. In *management controllo and national culture: A comparative survey of the mediterranean area*. Department of Business and Social Studies, University of Siena
- Catturi, G., (1992). *Cultura aziendale e strumenti per il controllo di gestione*. *Rivista trimestrale sul governo dell'economia*. Banca Toscana, estratto dal n.4.
- Catturi, G., (1996). *Ripensiamo ai caratteri di universalità dell'azienda*. *Rivista Italiana di Rgioneria e di Economia Aziendale*, pp. 123-134.
- Cavalieri, A., (2000). *L'internazionalizzazione del processo produttivo nei sistemi locali di piccole imprese in Toscana*. *Piccola Impresa - Small Business*, n. 3.
- Cerica, R., (2009). *Cultura organizzativa e performance economico-finanziarie*. Firenze University Press.
- Cerrato, D., (2009). *L'analisi del profilo internazionale dell'impresa: una proposta metodologica e una prima applicazione alle PMI italiane*. in " *L'internazionalizzazione delle imprese italiane*", Cosetta P. Zucchella A. Bologna: il Mulino. pp 17-42.
- Chanchai, B. and Wong, P., (2010). *Cross Cultural Management*. *An International Journal*, Vol. 17, No. 3, pp. 268-282.
- 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*, Vol. 28, pp. 127-168.
- Chiang, F.T. and Bitch, T., (2007), *The transferability of management practices: examining cross-national differences in reward preferences*. *Human Relations*, Vol. 60(9), pp. 1293-1330.

- Chiang, F. F. T. and Birth, T. A., (2007). A taxonomy of reward preference: Examining country differences. Vol. 11, Issue 3, pp. 357–375.
- Child, J., (1981). Culture, contingency and capitalism in the cross- national study of organizations. In Cummings L. L. e Staw B. M. (Eds.), *Research in organizational behavior*, Vol. 3, pp 303-356.
- Chow, C. W., Kato, Y. and Shields, M. D., (1994). The national culture and the preference the preference for management control: an exploratory study of the firm - labor market interface. *Accounting organizations and society*, Vol. 19, pp. 380-400.
- Chow, C. W., Shields, M. D. and 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*, Vol. 24, pp. 441-461.
- Chow, C. W., Shields, M. D. and Chan, Y., (1991). The effects of management controls and national culture on manufacturing performance: an experimental investigation. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, pp. 209-226.
- Chow, C. W., Kato, Y. and Merchant, K., (1996). The use of organizational controls and their effects on data manipulation and management myopia: a Japan vs. US comparison. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, Issues 2–3, pp. 175–192.
- Chow, C.W., Harrison, P., Lindquist, T, and Wu, A., (1997). Escalating commitment to unprofitable projects replication and cross-cultural extension. *Management Accounting Research*, Vol. 8 (3), pp. 347-361.
- Ciambotti, M., (2001). L' influenza dei fattori culturali sul controllo manageriale: un quadro d'analisi tra aspettative e conferme empiriche. Lint Editoriale.
- Clergs, S., (1981). Organization and Control. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 26, No. 4.
- Collini, P., (2001). *Controllo di gestione e processi aziendali*. Padova : CEDAM.
- Contractor, F. and Lorange, P., (1988). Why should firms cooperate? The strategy and economics bases for cooperative ventures. In: Contractor F., Lorange P., editors. *Cooperative Strategies For International Business*. Lexington, MA: Lexington Books, pp. 3 - 28.
- D'Alessio, L., (1997). La funzione di controllo interno negli Enti Locali, *Riflessioni per un cambiamento direzionale*. Giappichelli Ed., Torino
- D'Iribarne, P., (1989). *La logique de l'honneur. Gestion des entreprises et traditions nationales*. Le Seuil, Paris.
- D'Iribarne, P., (1991). Culture et effet sociétal. *Revue Française de Sociologie*, Vol. 32, pp. 599-614.
- Daley, L., Jiambalvo, J., Sundem, G. L. and Kondo, Y., (1985). Attitudes toward a financial control systems in the United States and Japan. *Journal of International Business Studies*, Vol. 6, pp. 91-109.
- Delios, A. and Björkman, I., (2000). Expatriate Staffing in Foreign Subsidiaries of Japanese Multinational Corporations in the PRC and the United States. *International Journal of Human Resource Management*, Vol.11 (2), pp. 278-293.
- Demski, J., (1976). Uncertainty and evaluation based on controllable performance. *Journal of Accounting Research*, Vol. 14, pp. 230-245
- Demski, L. and Feltham, G.,(1978). Economic incentives in budgetary control systems. *The Accounting Review*, Vol. 53, pp. 336-359.
- Dioguardi, G., (1996). *La natura dell'impresa fra organizzazione e cultura*. Laterza.

- Dobbin, F., (1994). Cultural models of organization: The social construction of rational organizing principles. In D. Crane (Ed.), *Sociology of culture: Emerging theoretical perspectives* (pp. 117-141). Oxford, UK: Basil Blackwell
- Donaldson, L., (1995). *American anti-management theories of organizations*. Cambridge University Press national research.
- Dore, R., (1959). *British factory±Japanese factory*. London: George Allen and Unwin
- Dunning, J. H., (1977). Trade, location of economic activity and the multinational firm: A search for an eclectic approach. Presented at a Nobel Symposium on the International Allocation of Economics Activity, Stockholm.
- Durkheim, E., (1898). *Représentations individuelles et représentations collectives*. Paris, Presses universitaires de France.
- Easterby-Smith, M., Thorpe, R. and Lowe, A., (1991). *Management Research: An Introduction*. SAGE series in Management Research.
- Eddakir A., (2003). *Etude de la relation culture nationale-pratiques de management: cas du Maroc* », Actes de colloque AIREPME, Agadir.
- Etemadi, H., Dianati Dilami, Z., Bazaz, M. S. and Parameswaran, R., (2009). Culture, management accounting and managerial performance: Focus Iran. *Advances in Accounting*, Vol. 25, Issue 2, pp. 216–225.
- Evans, P., Pucik, V. and Bjorkman, I., (2002). *The global challenge, frameworks for international human resource management*. McGraw-Hill Education.
- Fan, Y., (1998). *The Transfer of Western Management to China Context, Content and Constraints*.
- Farneti, G., (1997). *Gestione e contabilità dell'Ente Locale*. Rimini, Maggioli.
- Fayol, H., (1916). *Administration industrielle et générale*, Paris, H. Dunod et E. Pinat.
- Ferner, A. M., Almond, P., Clark, I., Colling, T., Edwards, T., Holden, L. and Muller- Camen, M., (2004). Human Resources: Case-Study Evidence from US MNCs in the UK Dynamics of Central Control and Subsidiary Autonomy in the Management. *Organization Studies*, Vol. 25 (3), pp. 363-391.
- Ferraris Franceschi R., (1998). *Problemi attuali dell'economia aziendale in prospettiva metodologica*, Giuffrè
- Fisher, J. (1995). Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 33, pp 24-53.
- Flamholtz, E., (1983). Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical evidences. *Accounting, Organizations and Society*, vol.8.
- Fontana, F., (1999). *Il sistema organizzativo aziendale, ottava edizione*. FrancoAngeli, Milano.
- Frenkel, M., (2008). The Multinational Corporation as a third place, Rethinking International Management Discourse on Knowledge Transfer through Homi Bhabha. *Academy of Management Journal*, Vol. 33(4), pp. 924-942.
- Frenkel, M., and Shenhav, Y., (2003). From Americanization to colonization: The diffusion of productivity models revisited. *Organization Studies*, Vol. 24, pp. 1537–1562.
- Frigotto, M. L., Collier G., Collini P., (2011). The Strategy and Management Control System relationship as emerging dynamic process. *The Journal of Management and Governance*. (2011).
- Gelfand, M.J., Bhawuk, D., Nishi, L.H. and Bechtold, D., (2004). Individualism and collectivism. In House, R.J., Hanges, P., Javidan, M., Dorfman, P.W. and Gupta, V. (Eds), *Culture, Leadership, and Organizations: The GLOBE Study of 62 Societies*, Sage, Thousand Oaks, CA, pp. 437-512.

- Ghauri, P., (2004). Designing and conducting case studies in International business. In Handbook of qualitative research: Methods for International business. Edited by Marschan R. P. and Welch C.
- Gong, Y., (2003). Subsidiary staffing in multinational enterprises: Agency, resources, and performance. *Academy of Management Journal*, Vol. 46, pp. 728-739.
- Gray, S. J., (1988). Towards a theory of cultural influences on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, Vol. 24, pp. 1-15.
- Gulev, R. E., (2009). Are National and Organizational Cultures Isomorphic? Evidence from a Four Country Comparative Study. *Managing Global Transitions*, Vol. 7 (3), pp. 259-279.
- Gupta, A.K. and Govindarajan, V., (2000). Knowledge Flows within the Multinational Corporation. *Strategic Management Journal*, Vol. 21, pp. 473-496.
- Hall, P. A. and Soskice, D., (2001). *Varieties of Capitalism: The Institutional Foundations of Comparative Advantage*. Oxford: University Press.
- Harbison, F. and Myers C. A., (1959). *Management in the industrial world*. New York: McGraw-Hill.
- Harrison, G. L. and McKinnon, J. L., (1999). Cross-cultural research in management control systems design: a review of the current state. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, pp. 483-506.
- Harrison, G., (1992). The cross-cultural generalizability of the relation between participation, budget emphasis and job related attitudes. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, pp. 1-15.
- Harrison, G., McKinnon, J., Panchapakesan, S. and Leung, M., (1994). The influence of culture on organizational design and planning and control in Australia and the United States compared with Singapore and Hong Kong. *Journal of International Financial Management and Accounting*, Vol. 5, Issue. 3, pp. 242-261.
- Hartel, C.E.J. and Fujimoto, Y. (2000). Diversity is not the problem - openness to perceived dissimilarity is. *Journal of Management and Organization*, Vol. 6 No. 1, pp. 14-27.
- Hayes, D., (1977). The contingency theory of managerial accounting. *The Accounting Review*, Vol. 1, pp. 23-39.
- Hayes, R. and Wheelwright, S. C., (1988). *Restoring our competitive edge: competing through manufacturing*. New York: Free Press.
- Heckscher, E., (1919). The Effects of Foreign Trade on the Distribution of Income. *Ekonomisk Tidskrift*, Vol. 21, pp. 497-512.
- Hedlund, G., (1994). A model of knowledge management and the N-form corporation. *Strategic Management Journal*, Vol. 15, pp.73-90.
- Helene, L., (2000). Cultures nationales et contrôle de gestion *Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*. Economica.
- Herbert, T. T., (1999). Multinational Strategic Planning Matching Central Expectations to Local Realities. *Long Range Planning*, Vol. 32, No. 1, pp. 81- 87
- Hexter, J. and Woetzel, J., (2007). *Operation China: From Strategy to Operations*. MA: Harvard Business School Press, Boston.
- Hickson, D. J., Hinings, C. R., McMillan, C. J. and Schwitter, J. P., (1974). The culture-free context of organization structure: A tri-national comparison. *Sociology*, Vol. 1, pp. 59-80.
- Hitt, M. A., Ireland, R. D. and Hoskisson, R. E., (2008). *Strategic Management Competitiveness and Globalization: Concepts and Cases*. South Western Cengage Learning.
- Hobman, E.V., Bordia, P. and Gallois, C.,(2004). Perceived dissimilarity and work group involvement. *Group and Organization Management*, Vol. 29, No. 5, pp. 560-87.

- Hofstede, G., (1980). *Culture's consequences: National differences in thinking and organization*. Beverley Hills
- Hofstede, G., (1990). *Marketing and Culture*. Working Paper 90-006, University of Limburg, Maastricht, the Netherlands
- Hofstede, G. and Bond, M., (1988). *the Confucian connection: from cultural roots to economic growth*. *Organizational Dynamics*, Vol.16, pp. 4-21.
- Hofstede, G., (1980). *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*. Beverly Hills, CA: Sage
- Hofstede, G., Hofstede, G. J. and Minkov, M., (2010). *Culture and organization: software of the mind*. Beverley Hills
- Hofstede, G., (2001). *The game of budget control*. London: Routledge.
- Hofstede, G., (1988). *McGregor in Southeast Asia?* In *Social Values and Development: Asian Perspectives*, ed. D. Sinha and H. S. R. Kao, 304–14. New Delhi: Sage.
- Hofstede, G., (1991). *Cultures and Organizations: Software of the Mind*. London: McGraw-Hill UK.
- Hoppe, M. H., (1990). *A comparative study of country elites: International differences in work-related values and learning and their implications for management training and development*. Unpublished doctoral dissertation, University of North Carolina at Chapel Hill.
- Horngren, C. T., Datar, S. M. and Foster, G., (1994). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey
- Horovitz, J., (1980). *Top Management Control in Europe*. New York: St. Martin's Press.
- House, R. J., (2004). *Culture and Leadership Across the World: The Globe Study*. New York: Taylor and Francis Group.
- Hymer, S.H., (1960). *The International Operations of National Firms: A Study of Direct Investment*, MIT PhD Thesis. MIT Press, Cambridge.
- Ijose, O. e Iossifova, A., (2009). *National culture and the adoption of organizational practices evidence from a global company's call centers in two market*. *Journal of International Business and Cultural Studies*
- Inkeles, A., (1960). *Industrial man: The relation of status to experience, perception and value*. *American Journal of Sociology*, Vol. 65 (1), pp. 1-31.
- Jack, G., and Westwood, R., (2009). *International and cross-cultural management studies: A postcolonial reading*. Basingstoke, UK: Palgrave Macmillan.
- Jackson, G. and Deeg, R., (2008). *Comparing capitalisms: Understanding institutional diversity and its implications for international business*. *Journal of International Business Studies*, Vol. 39, pp. 540-561.
- Janson E. P., Merchant, K. A. and Van der Stede, W. A., (2009) . *National differences in incentive compensation practices: The differing roles of financial performance measurement in the United States and the Netherlands*. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34, pp. 58-84.
- Javidan, M., Stahl, G.K., Brodbeck, F. and Wilderom, C., (2005). *Cross-border transfer of knowledge: cultural lessons from project GLOBE*. *Academy of Management Executive*, Vol. 19(2), pp. 59-76.
- Chen, J., Peter Y.T. Sun and McQueen, R. J.,(2010). *The impact of national cultures on structured knowledge transfer*. *Journal of Knowledge Management*, Vol. 14, Issue. 2, pp. 228-242.
- Jing, L., (2010). *Culture and Knowledge Transfer: Theoretical Considerations*. *J. Service Science and Management*, Vol. 3, pp 159-164.

- Johnson, J. L., Cullen, J. B., Sakano, T. and Bronson, J. W., (2001). Drivers and outcomes of parent company intervention in IJV management: a cross cultural comparison. *Journal Of Business Research*, Vol. 52, pp. 35-49.
- Joshi, P. L., (2011). The international diffusion of new management accounting practices: the case of India. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 10, Issue 1, pp. 85–109.
- Kagono, T. Nonaka, L, Sakakibara, K. and Okumura, A., (1985). Strategic vs. evolutionary management: a U. S. -Japan comparison of strategy and organization. New York: North-Holland.
- Kanungo, P. R., (2006). Cross culture and business practice: are they coterminous or cross-verging?. *Cross Cultural Management: An International Journal*, Vol. 13, No. 1, pp. 23-31.
- Kedia, B. N., (1988). Cultural constraints on transfer of technology across nations: Implications for research in international and comparative management. *Academy of Management review*, Vol. 13, No. 4, pp. 559-571.
- Kelley, L., Whatley, A. and Worthley, R., (1987). Assessing the effects of culture on managerial attitudes: a three-culture test. *Journal of International Business Studies*, Vol. 18, Issue. 2, pp. 17-31.
- Kluckhohn, C. and Kelly, W.H., (1945). The concept of culture. In R. Linton (Ed.). *The Science of Man in the World Culture*. New York, pp. 78-105.
- Kluckhohn, C. and Krober, A., (1982). *Il concetto cultura. Il mulino*.
- Koontz, H. and O'Donnell, C., (1972). *Principles of management: an analysis of managerial functions*. McGraw-Hill.
- Kostova, T. and Roth, K., (2002). Adoption of an organizational practice by the subsidiaries of the MNC: Institutional and relational effects. *Academy of Management Journal*, Vol. 45, pp. 215-233.
- Kostova, T., (1999). Transnational transfer of Organizational practices: A contextual strategic. *Academy of Management Review*, Vol. 24, pp. 308-324.
- Kreder, M. and Zeller, M., (1988). Control in German and U.S. Companies. *Management International Review*, pp 58-66.
- Kreder, M. and Zeller, M., (1988). Control in German and U.S.A. companies. *Management International Review*, pp. 58-66.
- Lassoued, K., (2001). Contribution à l'analyse de l'influence de la culture d'entreprise sur les pratiques de contrôle de gestion: une étude empirique sur 50 entreprises industrielles tunisiennes, Thèse en Sciences de Gestion, Université de Rennes.
- Lemrini, A., (1994). L'image de la femme à travers le discours scolaire. Casablanca : Editions le Fennec. In *Femmes marocaines citoyennes de demain*.
- Levi Strauss, C., (1966). *Antropologia strutturale. Il saggiaatore*, Milano.
- Likert, R., (1973). *Nuovi modelli di direzione aziendale*. FrancoAngeli, Milano.
- Liu, J., (2010). Culture and knowledge transfer: theoretical considerations. *Journal Service and Management*, Vol. 3, pp. 159-164.
- Lung-Tan, L., (2012). Etic or Emic? Measuring Culture in International Business Research. *International Business Research*, Vol. 5, No. 5.
- Lyles, MA., (1988). Learning among joint venture sophisticated firms. *Management International Review*, Vol. 28, pp. 85 -98.
- MacArthur, J. B.,(2006). Cultural influences on German versus U.S. management accounting practices. *Management Accounting Quarterly*, Vol. 7(2), pp. 10–16.
- Makela, K., Andersson, U. and Seppälä, T., (2012). Interpersonal similarity and knowledge sharing within multinational organizations. *International Business Review*, Vol. 21, Issue 3, pp. 439-451.
- Malinowsky, M., (2002). *A Scientific Theory of Culture: And Other Essays*. Routledge.

- Malinowski, B., (1944). *A Scientific Theory of Culture: And Other Essays*. University of North Carolina Press.
- March, J. G. and Olsen, J. P., (1984). *The New Institutionalism: Organizational Factors in Political Life*. *The American Political Science Review*, Vol. 78, No. 3.
- March, J. G. and Olsen, J. P., (2006). *Elaborating the "new institutionalism"*, in *The Oxford handbook of political institutions*. Edited By: Rhodes R. A. W. et al., Oxford University Press.
- March, J. G. and Olson, J. P., (1989). *Rediscovering Institutions: The Organizational Basis of Politics*. New York: The Free Press.
- Maslow, A., (1992). *Motivazione e personalità*. Armando Editore
- McGregor, D., (1960). *The Human Side of Enterprise*. New York, McGraw-Hill.
- McLuhan, M., (1964). *Understanding Media*. New York: McGraw Hill.
- Merchant, K. A., Van der Stede, W., Thomas, L. W. and Yu, Z., (2011). *Performance Measurement and Incentive Compensation: An Empirical Analysis and Comparison of Chinese and Western Firms' Practices*. *European Accounting Review*, Vol. 20, No. 4, pp. 639-667.
- Merchant, K., (1989). *Rewarding results: motivating profit center managers*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Merchant, K., Chow, C. and Wu, A., (1995). *Measurement, evaluation and reward of profit center managers: a cross-cultural field study*. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, pp. 619-638.
- Merritt, A., (2000). *Culture in the cockpit: Do Hofstede's dimensions replicate?*. *Journal of Cross-Cultural Psychology*, Vol. 31 (3), pp. 283-301.
- Meyer, J. W. e Rowan B. in Powell W. W, and Di Maggio, P.J.,(1991). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: University, Chicago Press, pp. 2.
- Meyer, J. W. and Scott, W.R., (1983). *Organizational Environments: Ritual and Rationality*. Beverly Hills, CA: Sage.
- Meyer, J. and Rowan, B., (1977). *Institutional organizations: Formal structures as myth and ceremony*. *American Journal of Sociology*, Vol. 83, pp. 340-363.
- Mezouar, A., (2002). *L'entreprise marocaine et la modernité, recherche sur le conditions de changement culturel pour un projet durable*. Editions CRD.
- Milkovich, G., and Bloom, M., (1998). *Rethinking international compensation*. *Compensation and Benefits Review*, Vol. 3(1), pp. 15-23.
- Minbaeva, D. B. and Michailova S., (2004). *Knowledge transfer and expatriation in multinational corporations: The role of disseminative capacity*. *Employee Relations*, Vol. 26 Issue. 6, pp.663 – 679.
- Minbaeva, D. B. and Michailova, S., (2004). *Knowledge Transfer and Expatriation Practices in MNCs: The Role of Disseminative Capacity*. Working paper.
- Mitchell J. C.,(1983). *Case and situation analysis*. *Sociological Review*, Vol. 31(2), pp. 187-211
- Mitchell, R., Nicholas, S. and Boyle, B., (2009). *The role of openness to cognitive diversity and group processes in knowledge creation*. *Small Group Research*, Vol. 40 No. 5, pp. 535-54.
- Nath R., (1986). *Role of culture in cross-cultural and organizational research*. *Advances in International Comparative Management*, pp. 249-267
- Nath, R., (1986). *A methodological review of cross-cultural management research*. *International Social Science Journal*, Vol. 20(1), pp. 35-62.
- Newman, H., (1975). *Constructive Control: Design and Use of Control Systems*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Newman, K. and Nollen, D.S., (1996). *Culture and Congruence: The Fit Between Management Practices and National Culture*. *Journal of International Business Studies*, Vol. 27, pp. 753-779.

- O'Connor, N., (1995). The influence of organizational culture on the usefulness of budget participation by Singaporean-Chinese managers. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, pp. 383-403.
- Ohlin, B., (1933). *Interregional and International Trade*. Harvard University Press, Cambridge.
- Oliver, C., (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*, Vol. 16, pp. 145-179.
- Otley, D., (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 363-382.
- Otley, D. and Wilkinso, C., (1988). Organizational behavior: strategy, structure, environment, and technology. In Ferris K. (Eds.), *Behavioral accounting research: critical analysis* (pp. 147-170). Columbus, OH Century VII Publishing.
- Otley, D., (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 363-382.
- Otley, D., (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 4, pp. 413-428.
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting Organizations and Society*, 4, 413-428.
- Ouchi, W. G., (1981). *Theory Z: How American Business Can Meet the Japanese Challenge*. Addison-Wesley.
- Ouchi, W. G., (1979). A Conceptual framework for the design of organizational control mechanism. *Management Science*, Vol. 25, No. 9, pp. 833-848.
- Ouchi, W.G., (1977). The relationship between organizational structures and organizational control. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 22, pp. 95-113.
- Oyadomari, T., Teixeira, M., Nisiyama, E. K. and Cardoso, R. L., (2009). Personal Values and MCS Dysfunctional Use: An Exploratory Study. Working paper.
- Paik, Y. and Ando, N., (2011). MNC's competitive strategies, experiences, and staffing policies for foreign affiliates. *The international journal of human resource management*, Vol. 22, pp. 3003-3019.
- Papamarcos, S. D., Latshaw, C. and Watson, G. W., (2007). Individualism–Collectivism and Incentive System Design as Predictive of Productivity in a Simulated Cellular Manufacturing Environment. *International Journal of Cross Cultural Management*, Vol. 7(2), pp. 253-265.
- Papanastassiou, M., (1999). Technology and production strategies of multinational enterprise (MNE) subsidiaries in Europe. *International Business Review*, Vol. 8, Issue 2, pp. 213-232
- Parboteeah, K.P., Cullen, J.B., Victor, B. and Sakano, T., (2005). National culture and ethical climates: a comparison of U.S. and Japanese accounting firms. *Management International Review*, Vol. 45 (4), pp. 459-481.
- Parsons, T., (1981). *The social system*. Glencoe Free Press.
- Pascon, P., (1967). La nature composite de la société marocaine. *Lamalif*, n. 19.
- Paterson, S.L. and Brock, D.M., (2002). The development of subsidiary-management research: review and theoretical analysis. *International Business Review*, Vol. 11, pp. 139-163.
- Peterson, M.F. and Smith, P.B., (2008). Social structures and processes in cross cultural management, in Smith, P.B., Peterson, M.F. and Thomas, D. (Eds), *Handbook of Cross-Cultural Management Research*, Sage, Thousand Oaks, CA, pp. 35-58.
- Pitrone, M. C., (1984). *Il Sondaggio*. FrancoAngeli, Milano.
- Porte, M., (1993). *L'avantage concurrentiel de nations*. Paris: InterEditions.

- Powell, W., Di Maggio, P.J., (1991). *The new institutionalism in organizational analysis*. University of Chicago Press, pp. 2.
- Prahalad, C. and Doz, Y., (1981). An approach to strategic control in MNCs. *Sloan Management Review*, pp. 5-13
- Prahalad, C. K. and Doz, Y. L., (1987). *The multi-national mission: Balancing local demands and global vision*. New York: Free Press
- Prasad, P., Konrad, A. M. and Pringle, J., (2005). *Examining the contours of workplace diversity: Concepts, contexts and challenges*. Thousand Oaks, London and New Delhi, Sage.
- Pugh, D. S., Hickson, D. J. and Hinings, C. R., (1969). An empirical taxonomy of structure of work organizations. *Administrative Sciences Quarterly*, Vol. 14 (1), pp. 115-126.
- Rafferty, J., (2001). The synthesis of economic organization and the management of change: intercultural transferability and the Japanese paradigm. *Management Decision*, Vol. 39, Issue. 5, pp.415-420.
- Raymond, E. Miles, R. E., Snow, C. C., Meyer, A. D. and Coleman, H. J., (1978). *Organizational Strategy, Structure, and Process*. *The Academy of Management Review*, Vol. 3 (No. 3), pp. 546-562.
- Riccaboni, A., (1999). *Performance ed incentivi- Il controllo dei risultati nelle prospettive economico-aziendale*. Cedam, Padova.
- Riccardo, D., (1817). *The Principles of Political Economy*. London: John Murray.
- Rosenblatt, V., (2011). The impact of institutional processes, social networks, and culture on diffusion of global work values in multinational organizations. *Cross Cultural Management: An International Journal*, Vol. 18, pp. 105-121.
- Rosenzweig, P.M. and Singh, J.V., (1991). Organizational environments and the multinational enterprise. *Academy of Management Review*, Vol. 16, pp. 340-361.
- Roth K., Schweiger, D. M. and Morrison, A. J., (1991). Global strategy implementation at the business unit level: Operational capabilities and administrative mechanisms. *Journal of International Business Studies*, Vol. 22(3), pp. 369-402.
- Rutherford, M., (1996). *Institutions in Economic: the old and the new institutionalism*. Cambridge University Press, pp. 4.
- Salerno, F., (2005). *Natura giuridica ed effetti dei codici di condotta internazionali per imprese multinazionali*. *Lavoro e diritto/ a. XIX, n. 4*,
- Salili, F. and Housain R., (2007). *Culture, Motivation and Learning : A Multicultural Perspective*. Ed. Salili F. and Housain R.
- Sanguigni, V., (2002). *L'internazionalizzazione produttiva delle imprese italiane*. CEDAM, Padova.
- Scapens, R. W. and Arnold, J., (1986). *Economics and management accounting research*. London, Pitman.
- Schein, E H., (1990). *Cultura d'Azienda e Leadership*. Guerini e Associati.
- Schein, E., (2000). *Culture d'impresa. Come affrontare con successo le transizioni e i cambiamenti organizzativi*. Cortina Raffaello.
- Schneider, S. C. and Barsoux, J. L., (2003). *Managing across cultures*. FT Prentice Hall.
- Schneider, S., (1988). *National Vs. Corporate culture; implications for human resources management*. N. 88 / 04, Printed at INSEAD, Fontaine bleau, France.
- Schuler, R. and Rogovsky, N., (1998). Understanding compensation practice variations across firms: the impact of national culture. *Journal of International Business Studies*, Vol. 29(1), pp. 159-177.

- Schwartz, S. (1999). A Theory of Cultural Values and Some Implications for Work APPLIED Psychology: An International Review, 48 (1), 23–47
- Scott, W.R., (1995). Institutions and Organizations. Sage, Thousand Oaks, CA.
- Scott, W.R., (2001). Institutions and Organizations: Ideas and Interests. Sage, Los Angeles, CA.
- Selznick, P., (1949). TVA and the Grass Roots: a Study in the Sociology of Formal Organization. Berkeley: University of California Press.
- Shane, S. A., (1995). Uncertainty avoidance and the preference for innovation championing roles. Journal of International Business Studies, Vol. 26, pp. 47-68.
- Shen, J., (2004). Compensation in Chinese multinationals. Compensation and Benefits Review, Vol. 36(1), pp. 15-25.
- Shenhall, 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, Vol. 28, Issues 2–3, pp. 127-168.
- Shimoni, B. and Bergmann H., (2006). Managing in a Changing World: From Multiculturalism to Hybridization—The Production of Hybrid Management Cultures in Israel, Thailand, and Mexico. ACAD MANAGE PERSPECT 1, vol. 20, no. 3, 76-89
- Shokef, E. and Erez, M., (2006). Global work culture and global identity, as a platform for a shared understanding in multicultural teams. National Culture and Groups: Research on Managing Groups and Teams, Elsevier, Amsterdam, Vol. 9, pp. 325-52.
- Shokef, et al., (2007). A global work culture: a new typology of organizational culture of multinational organizations. Working paper, Faculty of Industrial Engineering and Management, Technion, Israel.
- Simon, H., (1982). Models of bounded rationality, Cambridge, Mass., MIT Press.
- Simonin, B. L., (1999). Ambiguity and the process of knowledge transfer in strategic alliances. Strategic Management Journal, Vol. 20, Issue. 7, pp. 595-623.
- Skinner, W., (1975). Manufacturing: the formidable weapon. New York: John Wiley
- Slaoui, S., (2006). La culture d'entreprise: un levier de la compétitivité de l'entreprise marocaine. Thèse doctorat: Université Sidi Mohamed Ben Abdellah Fes.
- Smircich, L., (1983). Concepts of culture and Organizational Analysis. Organizational Culture, Vol. 28, NO. 3, pp. 339-358.
- Sondergaard, M., (1994). Hofstede's consequences: A study of reviews, citations and replications. Organization Studie, Vol. 15, pp. 447-56.
- Soobaroyen, T., (2007). Management Control Systems and Managerial Dysfunctional Behaviour: An Empirical Study of Direct, Intervening and Moderating Effects. School of Management and Business University of Wales, Aberystwyth.
- Soobaroyen, M., Sannasee, R. V.,(2007). An exploratory study of financial priorities, financial planning and control practices in voluntary organizations: Perceptions of treasurers in a developing country. Journal of Accounting and Organizational Change, Vol. 3, Issue. 3, pp. 270-301.
- Statera, G., (1982). Metodologia della ricerca sociale, Palermo.
- Stedry, A., (1960). Budget Control and Cost Behavior. Englewood Cliffs. N.J. :Prentice-Hall.
- Strauss, L. C., (1974). Anthropologie structurale. Librairie Plon. Paris, reed.
- Streeck, W., (1987). The Uncertainties of Management in the Management of Uncertainty: Employers, Labor Relations and Industrial Adjustment in the 1980s. Work Employment and Society, Vol. 1 No. 3, pp. 281-308.

- Swidler, A., (1986). Culture in Action: Symbols and Strategies. *American Sociological Review*, Vol. 51, No. 2.
- Taylor, R. W., (1911). *The Principles of Scientific Management*. New York, NY, USA.
- Thomas, G., (2011). A typology for the case study in social science following a review of definition, discourse and structure. *Qualitative Inquiry*, Vol. 17, No. 6, pp. 511-521.
- Triandis, HC., (1995). *Individualism and Collectivism*. Boulder, CO: Westview.
- Triandis HC., (1996). The psychological measurement of cultural syndromes. *American Psychology*, Vol. 51, pp. 407-15.
- Trompenaars, F. and Turner, H., (1998). *Riding the Waves of Culture Understanding Cultural Diversity in Business*. McGraw-Hill
- Tsai, W., (2002). Social structure of 'competition' within a multinational organization: coordination and intra-organizational knowledge sharing. *Organization Science*, Vol. 13, No. 2, pp. 179-90.
- Tsui, J. S. L., (2001). The impact of culture on the relationship between budgetary participation, management accounting systems, and managerial performance: An analysis of Chinese and Western managers. *The International Journal of Accounting*, Vol. 36, pp. 125-146.
- Tylor, E. B., (1871). *Primitive culture: Research into the development of mythology, philosophy religion, language, art and custom*. Vol. 1, New York: Henry Holt.
- Ueno, S. and Wu, F., (1993). The comparative influence of culture on budget control practices in the United States and Japan. *International Journal of Accounting*, Vol. 28, pp. 17-39.
- Ulrich, W., (1983). *Critical Heuristics of Social Planning*. John Wiley & Sons Ltd., Chichester, England.
- Vander Stede, (2003). The effect of national culture on management control and incentive system design in multi-business firms: evidence of intra-corporate isomorphism. *European Accounting Review*, Vol. 12, No. 2, pp. 263-285.
- Varela, O. E., Salgado, E. and Lasio, M. V., (2010). The meaning of job performance in collectivistic and high power distance cultures: Evidence from three Latin American countries. *Cross Cultural Management: An International Journal*, Vol. 17, Issue, 4, pp.407-426.
- Veblen, T., (1898). Why is Economics Not an Evolutionary Science. *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 12.
- Vernon, R., (1966). International Investment and International Trade in the Product Cycle. *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 80, pp. 190-207.
- Vianello, V., (1928). *Istituzioni di ragioneria generale*. Albrighi-Segati, Roma.
- Vinsonneau, G., (2002). *Culture et comportement*. Edition Armande Colin, Paris.
- Warner, M. and Joynt, P., (2002). *Managing Across Cultures: Issues and Perspectives*. Thomson Learning.
- Westwood, R. and Jack, G., (2009), *International and Cross-Cultural Management: A Postcolonial Reading*, Palgrave Macmillan.
- Westwood, R.I., (2001). Appropriating the other in the discourses of comparative management. In Westwood, R.I. and Linstead, S. (Eds), *The Language of Organization*, Sage, London, pp. 241-82.
- White, R. E. and Poynter, T. A., (1984). Strategies for Foreign-owned Subsidiaries in Canada. *Business Quarterly*, Vol. 49, No. 2, pp. 59-69.
- Yin, K. R., (2002). *Case Study Research: Design and Methods*. SAGE Publications. California.
- Yiu, D. and Makino, S., (2002). The choice between joint venture and wholly owned subsidiary: An institutional perspective. *Organization Science*, Vol. 13(6), pp. 667-683.

Young, S. M. and Lewis, B., (1995). Experimental incentive contracting research in management accounting. In R. Ashton & A. Ashton (Eds.), *Judgment and Decision Making Research in Accounting and Auditing* (pp. 55-75). Cambridge, UK: Cambridge University Press.

Yousfi, H., (2011). When the North transfers its management practices to the South: What changes and what persists The Jordanian case of Lafarge. Working Paper, 7th CMS Conference.

Zappa, G., (1950). *Il reddito d'impresa*. Giuffrè, Milano.

Zucher, L. G., (1977). The role of the institutionalization in the cultural persistence. *American Sociological Review* , Vol. 42, No. 5.

Zucker, L. G., (1987). Institutional theories of organization. *American Sociological Review*, Vol. 82(3), pp. 443-464.

## Allegato I:

### **Esempio domande intervista azienda madre**

#### **La scelta di trasferire i sistemi di controllo di gestione:**

- 1) La modalità con cui sono stati implementati i sistemi di controllo di gestione nella filiale estera:
  - Processo di pianificazione
  - Processo organizzativo
  - Valutazione dei risultati
  - Sistema retributivo
- 2) Per motivo è stato deciso di trasferire i sistemi di controllo alla filiale estera?
- 3) Il sistema utilizzato dalla filiale estera non era soddisfacente?
- 4) È stato considerato l'elemento culturale nell'implementazione del sistema di controllo?

#### **Definizione degli obiettivi:**

- 1) Come vengono definiti gli obiettivi aziendali?
- 2) Chi partecipa alla definizione degli obiettivi? Partecipano anche i responsabili delle divisione o l'alta direzione che definisce l'obiettivo?
- 3) Lei pensa che solo l'alta direzione che deve definire l'obiettivo aziendale o tutti gli altri responsabili hanno il diritto di partecipare alla definizione degli obiettivi?

#### **Participation budget**

- 1) Come viene elaborato il budget?
- 2) L'azienda ha un comitato di budget? Chi partecipa ai comitati e qual' è la funzione di ciascuno?
- 3) L'alta direzione coinvolge i subordinati nel processo di budgeting?
- 4) Quanto durano le riunioni per discutere degli aspetti di budget?

- 5) L'alta direzione approva il budget senza il consenso dei responsabili di alcune divisioni?

### **Orizzonte temporale**

- 1) Quale è la strategia aziendale?
- 2) Esiste un piano strategico aziendale?
- 3) Quale sono le politiche adottate per raggiungere gli obiettivi strategici?
- 4) Quale è l'orizzonte temporale del budget? il budget è elaborato in base alla strategia aziendale?

### **Centralizzazione / decentralizzazione**

- 1) Come è strutturata l'organigramma aziendale?
- 2) L'azienda dispone di un piano formale / mappa organizzativa per le decisioni aziendali?
- 3) Quale sono le decisioni che spettano all'alta direzione e gli altri che spettano agli altri responsabili?
- 4) Ogni responsabile sa quale sono le decisioni che può prendere e quelli di competenza dell'alta direzione?
- 5) Ci sono delle decisioni che sono delegate dai responsabili ai subordinati? Le decisioni prese dai subordinati vengono cambiate dai responsabili?

### **Processi formali**

- 1) L'azienda dispone di un documento formale riguardo le funzioni di ogni divisione / mansione?
- 2) L'azienda ha delle regole, procedure stabilite per operare ogni giorno?
- 3) Le regole e le procedure aziendali vengono seguite passo per passo?
- 4) Il processo di elaborazione di budget è standardizzato?
- 5) Le modifiche nel budget devono essere approvate dall'alta direzione?

### **Responsabilizzazione sui risultati**

- 1) Come vengono valutati i risultati aziendali?
- 2) Quali sono gli indicatori utilizzati per valutare la performance aziendale?

- 3) I manager sono responsabili del risultato aziendale o solo degli elementi controllabili da loro?
- 4) I manager che non raggiungono gli obiettivi di budget vengono penalizzati?
- 5) Feedback e frequenza

**Sistema retributivo: ( se una parte è proporzionale alla performance)**

- 1) Il contratto di lavoro prevede un compenso legato alla performance dei subordinati?
- 2) Come vengono valutati i subordinati e quali sono gli indicatori utilizzati?
- 3) Quanto incide il premio sul compenso annuale?
- 4) Gli indicatori utilizzati per la valutazione della performance vengono cambiati ogni anno o sono fissi?
- 5) Secondo lei un sistema incentivante proporzionale permette di raggiungere la performance aziendale?

**Arco temporale:**

- 1) L'azienda dispone di un piano incentivante di lungo termine?
- 2) Quali sono i livelli per cui si dispone di piano incentivante di lungo termine?
- 3) Il premio annuale considera anche il raggiungimento di risultati a lungo termine?

**Conflitti culturali**

- 1) Avete riscontrato dei problemi di tipo culturale nell'implementazione del sistema di controllo?
- 2) Ci sono stati degli adattamenti dovuti ai problemi culturali?

**Esempio domande intervista azienda madre**

**Definizione degli obiettivi:**

- 4) Come vengono definiti gli obiettivi aziendali?
- 5) Chi partecipa alla definizione degli obiettivi? Partecipano anche i responsabili delle divisione o l'alta direzione che definisce l'obiettivo?

- 6) Lei pensa che solo l'alta direzione che deve definire l'obiettivo aziendale o tutti gli altri responsabili hanno il diritto di partecipare alla definizione degli obiettivi?

### **Partecipation budget**

- 6) Come viene elaborato il budget?
- 7) L'azienda ha un comitato di budget? Chi partecipa ai comitati e qual' è la funzione di ciascuno?
- 8) L'alta direzione coinvolge i subordinati nel processo di budgeting?
- 9) Quanto durano le riunioni per discutere degli aspetti di budget?
- 10) L'alta direzione approva il budget senza il consenso dei responsabili di alcune divisioni?

### **Orizzonte temporale**

- 5) Quale è la strategia aziendale?
- 6) Esiste un piano strategico aziendale?
- 7) Quale sono le politiche adottate per raggiungere gli obiettivi strategici?
- 8) Quale è l'orizzonte temporale del budget? il budget è elaborato in base alla strategia aziendale?

### **Centralizzazione / decentralizzazione**

- 6) Come è strutturata l'organigramma aziendale?
- 7) L'azienda dispone di un piano formale / mappa organizzativa per le decisioni aziendali?
- 8) Quale sono le decisioni che spettano all'alta direzione e gli altri che spettano agli altri responsabili?
- 9) Ogni responsabile sa quale sono le decisioni che può prendere e quelli di competenza dell'alta direzione?
- 10) Ci sono delle decisioni che sono delegati dai responsabili ai subordinati? Le decisioni prese dai subordinati vengono cambiate dai responsabili?

### **Processi formali**

- 6) L'azienda dispone di un documento formale riguardo le funzioni di ogni divisione / mansione?
- 7) L'azienda ha delle regole, procedure stabilite per operare ogni giorno?
- 8) Le regole e le procedure aziendale vengono seguite passo per passo?
- 9) Il processo di elaborazione di budget è standardizzato?
- 10) Le modifiche nel budget devono essere approvate dall'alta direzione?

### **Responsabilizzazione sui risultati**

- 6) Come vengono valutati i risultati aziendali?
- 7) Quali sono gli indicatori utilizzati per valutare la performance aziendale?
- 8) I manager sono responsabili del risultato aziendale o solo degli elementi controllabili da loro?
- 9) I manager che non raggiungono gli obiettivi di budget vengono penalizzati?
- 10) Feedback e frequenza

### **Sistema retributivo: (se una parte è proporzionale alla performance)**

- 6) Il contratto di lavoro prevede un compenso legato alla performance dei subordinati?
- 7) Come vengono valutati i subordinati e quali sono gli indicatori utilizzati?
- 8) Quanto incide il premio sul compenso annuale?
- 9) Gli indicatori utilizzati per la valutazione della performance vengono cambiati ogni anno o sono fissi?
- 10) Secondo lei un sistema incentivante proporzionale permette di raggiungere la performance aziendale?

### **Arco temporale:**

- 4) L'azienda dispone di un piano incentivante di lungo termine?
- 5) Quali sono i livelli per cui si dispone di piano incentivante di lungo termine?
- 6) Il premio annuale considera anche il raggiungimento di risultati a lungo termine?