

SISTEMI DI CONTROLLO FORMALI NELLE PMI FAMILIARI: UNA PRESENZA POSSIBILE?

di Cristiana Cattaneo, Gaia Bassani

1. Introduzione

Le aziende familiari sono generalmente caratterizzate da sistemi di controllo che vengono per lo più associati alla categoria di controlli informali o social control (Ouchi, 1979). Il legame familiare evidente tra i diversi membri della famiglia che lavorano in azienda, associabile al concetto psicologico di "parental altruism" (Lubatkin et al., 2005), solitamente non resta confinato in tali rapporti ma, si estende anche ai membri non familiari "thanks to ideologies of the workplace as a "family"" (Stewart e Hitt, 2012, p. 68). Per tale motivo è difficile che un'azienda familiare possa operare come una non familiare.

In generale, infatti, la condivisione di valori, l'alto livello di fiducia e altruismo limitano l'interesse ad introdurre sistemi di controllo formali. Per tale via è noto come esista un senso comune che associa le aziende familiari alle più generali PMI per via della prevalenza di sistemi di gestione e controllo informale (Daily e Dollinger, 1992 e 1993; Moores e Mula, 2000).

Le ricerche sull'introduzione e sull'utilizzo dei sistemi di controllo formali nei family business sono legate principalmente alla descrizione di momenti o esigenze specifici come la professionalizzazione del business, la crescita dimensionale e l'avvio di un processo di passaggio generazionale. Tali fasi sembrano caratterizzare situazioni di forte discontinuità nella relazione tra controllo e gestione negli ambienti organizzativi. In realtà, i sistemi di controllo sono anch'essi attori organizzativi in quanto sono fortemente legati alle attività quotidiane e allo stesso tempo possono avere finalità di supporto al decision-making accanto alla volontà del controllo. Quest'ultima funzione dei sistemi di controllo è stata prevalentemente indagata nei business non familiari e aiuta (i) a cogliere l'opportunità di estendere la nozione di sistemi di controllo formali rilevabili nelle aziende familiari e (ii) a sviluppare studi focalizzati sulle circostanze associabili con la loro presenza. Pertanto, il presente paper intende indagare la compresenza dei sistemi di controllo formali e delle caratterizzazioni riscontrabili nelle PMI oggetto d'esame al fine di evidenziare come le possibilità di rintracciare sistemi

formali all'interno di queste realtà sia più ampia rispetto a quella ipotizzata dalla letteratura esistente. Per tale via si vuole, quindi, analizzare se i sistemi di controllo in atto nelle aziende familiari siano legati al verificarsi di un evento di discontinuità (i.e. passaggio generazionale o percorso di professionalizzazione), o semplicemente, perché utili quotidianamente al decision-making e al controllo delle scelte effettuate. Tale osservazione può rafforzare il dibattito sull'accounting e sui sistemi di controllo nei family business (Songini et al., 2013) e al contempo arricchire quella letteratura che descrive la numerosità di sistemi di controllo formale indagati in questo elaborato. Numerose, inoltre, paiono le implicazioni pratiche che tale studio può favorire. Per gli imprenditori, i manager e i professionisti che hanno a che fare con le PMI familiari l'analisi delle caratteristiche che tali imprese possiedono in presenza di sistemi di controllo formali possono da un lato spingere alcune situazioni di incertezza all'implementazione di tali strumenti e dall'altro favorire un percorso di evoluzione di tali business legando le esigenze quotidiane di decision-making, controllo, performance e crescita. All'interno di tali direttrici si possono isolare obiettivi più specifici legati al core business, al settore e all'attore/lettore del presente studio.

Il paper è strutturato come segue: il paragrafo 2 spiega l'accezione ampia di sistemi di controllo formale assunta nell'elaborato unitamente alle caratteristiche aziendali associate dalla letteratura alla presenza di tali sistemi. Il paragrafo 3 contestualizza il dibattito nei family business evidenziando l'opportunità di ulteriori esplorazioni e presenta il framework teorico che delinea le circostanze che possono segnalare la presenza di sistemi di controllo in tali aziende. Il paragrafo 4 è dedicato alla descrizione della metodologia d'indagine argomentando le attività svolte durante ogni step di predisposizione, raccolta ed analisi. Il paragrafo 5 intende esporre i risultati della survey aprendo la possibilità di un dibattito con la letteratura esistente e indirizzando riflessioni conclusive (paragrafo 6).

2. Sistemi di controllo

In letteratura si rintracciano numerose definizioni di sistemi di controllo (Anthony, 1965; Ouchi, 1979; Otley and Berry, 1980; Flamholtz et al., 1985; Langfield-Smith, 1997; Chenhall, 2003; Merchant and Van der Stede, 2007). Tali concettualizzazioni raccolgono sistemi formali come ad esempio il budgeting e il product costing e sistemi informali quali i controlli personali e i clan (Chenhall, 2003). I controlli informali non sono consciamente disegnati e includono la cultura organizzativa e tutti i contenuti ad essa riferibili. Ouchi (1979) descrive i clan control avanzando ipotesi sulla cultura organizzativa dominante e sulle sub-culture presenti in ogni azienda. Malmi e Brown (2008) intendono mappare tutti i sistemi di controllo che

possono essere presenti in azienda. Da qui l'idea di un "MCS package" che racchiude i sistemi formali tra i quali i sistemi di planning, cybernetic controls, reward e compensation unitamente ai sistemi amministrativi (i.e. struttura di governance, struttura organizzativa e le policy e procedure presenti) e ai controlli culturali (i.e. clan control, valori diffusi all'interno dell'organizzazione e i simboli). Il presente elaborato trae spunto da quest'ampia concettualizzazione e si focalizza sui sistemi formali di pianificazione, di budgeting, di contabilità analitica, di misurazione finanziaria, non finanziaria, di indicatori di performance e di ricompensa. Tiene inoltre conto dei sistemi formali espressivi della governance, della struttura organizzativa formalizzata e delle policy e procedure diffuse in azienda al fine di orientare le attività dei membri. Tali esemplificazioni trovano unità e coerenza nella seguente definizione di sistemi di controllo formali: "MCSs might be both formal and informal according to the different way used to select and communicate information to the people working in the organization. Formal (or formalized) MCSs consist of purposefully designed, information-based and explicit sets of structures, routines, procedures and processes (Maciarello and Kirby, 1994)" (Aureli, 2014, p. 352). Inoltre, riprendendo la definizione di management accounting systems formulata da Chenhall (2003), si intende proporre una riflessione anche sugli obiettivi dell'utilizzo sistematico di tali sistemi in azienda. In particolare, come sottolinea Zimmerman (2001) alcuni sistemi possono essere impiegati anche o solo per produrre informazioni utili al decision-making. In tal caso non vi è la diretta intenzionalità di introdurre tali sistemi al fine di controllare le attività dei dipendenti e ovviare ai possibili comportamenti opportunistici. Numerose ricerche rilevano come la volontà di introdurre sistemi che supportino nella gestione e nel controllo sia favorito dalla presenza di molteplici caratterizzazioni. Gli studi contingenti (Otley, 1980, Chenhall, 2003; Langfield-Smith, 2005, 2007) offrono una ricchezza di variabili tra le quali: la dimensione aziendale (variabile 1) e la formazione di alleanze strategiche (variabile 2). L'andamento dell'ambiente esterno all'organizzazione (compreso i periodi di congiunture economiche sfavorevoli) (variabile 3) possono avere un legame con la presenza di un sistema di controllo al pari di un cambiamento o di un'esigenza nata all'interno dell'organizzazione. Alcuni contributi hanno utilizzato la lente istituzionale per spiegare alcune richieste di carattere normativo da parte di stakeholder esterni strettamente legati all'azienda (Dent, 1991; Collier, 2001; Modell, 2002). E' il caso dello Stato e del cambiamento di talune normative (variabile 4), delle relazioni e della capacità di influenza della comunità e del network di professionisti in cui è inserita l'azienda (variabile 5), delle relazioni di dipendenza dai clienti (variabile 6) o dai fornitori (variabile 7). Queste ultime sono ancora poco indagate, nonostante possano risultare rilevanti soprattutto nelle PMI.

3. Sistemi di controllo nei family business

La distintività delle aziende familiari, rispetto alle non familiari, riguarda pressoché l'intero sistema, rintracciando in essa peculiarità di strategia, di struttura, di sistema, di processo e di meccanismi di governance (Gallo, 1995; McConaughy e Phillips, 1999; Karra et al., 2006; Ensley et al., 2007).

Le relazioni di controllo tra proprietà e gestione sono quelle che usualmente guidano la varietà di definizioni volte a delineare i contorni delle imprese familiari (Dyer, 2006). Non essendoci un accordo tra gli accademici (Chua et al., 1999; Astrachan et al., 2002) e probabilmente nemmeno una volontà nel raggiungimento di definizioni omni-comprehensive, la maggioranza delle ricerche si legano ad una definizione o ad un filone specifico. In questo studio si considerano familiari le imprese la cui quota societaria e il gruppo di gestione sono costituiti in modo quasi totalitario da soci familiari. La scelta di campo consente di rendere più sfidante l'obiettivo del lavoro in quanto, come precisato sopra, la caratterizzazione familiare condivide lo stereotipo della presenza di sistemi di controllo informali.

La letteratura che cita la presenza di sistemi di controllo formali si condensa attorno ai filoni inerenti la professionalizzazione e il passaggio generazionale. Il percorso di professionalizzazione è spesso associato, in questa letteratura, ad un processo di sviluppo da uno stato imprenditoriale del business (gestito dagli stessi proprietari) ad una organizzazione più complessa e strutturata. Tale estensione mantiene al centro l'originario significato di professionalizzazione del top management, ma tende a riguardare molti più aspetti legati ad esempio all'evoluzione del business (lungo ciclo di vita) e delle tecniche di gestione e governo.

Nonostante il costrutto per molti anni sia stato legato agli elementi enunciati da Dyer (1989), Stewart e Hitt (2012) spiegano come il processo di professionalizzazione copra in realtà aspetti multidimensionali, poiché spesso è utilizzato in riferimento ad una trasformazione olistica dell'organizzazione (Hung e Whittington, 2011) che è differente in ogni azienda (Parada et al., 2010). I due autori infatti citando le ricerche di Chua et al. (1999), Tsui-Auch (2004), Parada et al. (2010) e Chua et al. (2009) discutono come il termine afferisca ad altre dimensioni come ad esempio i valori meritocratici, l'educazione formale (variabile 8), la formalizzazione delle strutture e l'autonomia dei direttori.

Songini (2006) e Songini et al. (2013), analizzando il comportamento delle aziende che si affacciano al processo di professionalizzazione, sostengono l'esistenza di alcune teorie "a favore" della presenza di sistemi di controllo formali e di altre che invece ostacolano tale prospettiva. In particolare, unitamente agli studi sull'agency theory, le ricerche che spiegano i risultati del proprio lavoro attraverso la company growth theory sottolineano come il passaggio da un "earlier stage", attraverso un "middle/advanced

stage", ad una fase finale di crescita dell'impresa (Songini, 2006, p. 270) sia caratterizzato da una riduzione dell'imprenditorialità diffusa in favore di un approccio manageriale per far fronte all'aumento della complessità (variabile 1 - completamento).

Tale evoluzione può essere vista anche come un processo di burocratizzazione (Hall, 1968; Hall e Nordqvist, 2008) durante il quale solitamente nasce l'esigenza di un maggior controllo.

Una delle tematiche affrontate da Astrachan (2010) concerne il legame e l'importanza della proprietà, del controllo e dei meccanismi di governance in questa tipologia di aziende. In particolare l'autore riporta come l'agency theory (Eisenhardt, 1989) sia l'approccio prevalente utilizzato nello spiegare tali legami. La logica che appare sottostante tale utilizzo è come molta parte della realtà possa essere spiegata nell'esistenza di agenti (i.e. manager) mossi da comportamenti individualisti e opportunistici orientati a risultati finanziari che differiscono da quelli del principale (i.e. dei proprietari) (Ross, 1973; Fama e Jensen, 1983; Davis et al., 1997) (variabile 9). Quando ciò accade l'allineamento richiesto è tale per cui nasce la necessità di sistemi di controllo che bilancino i due divergenti poteri e interessi (Chua et al., 2009; Lee et al., 2003).

Nonostante la prevalenza di tale visione, gli studiosi che hanno svolto ricerche sui family business in accordo con la stewardship theory (Donaldson e Davis, 1991; Davis et al., 1997), sostengono come un "collectivistic model of man" (Astrachan, 2010, p. 11) possa evitare l'insorgere di possibili comportamenti opportunistici da parte dei manager visti come figure affidabili e pro-organizzazione. Tale concettualizzazione dà più respiro al disegno di sistemi di controllo che governano le relazioni di governance, soprattutto con riferimento ai controlli sociali. E' il valore della fiducia che in queste organizzazioni domina rendendo non necessaria la presenza di strumenti formali di allineamento degli obiettivi (variabile 10).

La condivisione dei valori di fondo è ancora più forte nel caso in cui in azienda sia presente il fondatore (variabile 11) (o una figura chiave - variabile 12), poiché le routine e la cultura che ha diffuso fin dalle origini sono meccanismi che permeano i controlli sociali. In questa tipologia di aziende è piuttosto raro trovare dei sistemi di controllo formale (a parità dell'influenza di altre caratterizzazioni). Tali aspetti sono tuttavia ancora poco indagati (Morris et al., 2010; Stanley, 2010).

Un'altra teoria che sposa l'approccio possibilista avanzato dalla stewardship theory è l'organizational control theory (Songini, 2006). Come indicato da Hopwood (1974), nel caso in cui in un'organizzazione il potere di decisione strategico e di gestione sia concentrato all'interno di un gruppo che condivide valori simili (variabile 13) e che si coordina tramite relazioni informali, i meccanismi di controllo sociale paiono più efficaci di sistemi amministrativi e formalizzati.

Molti studi (de Kok et al., 2006; Chua et al., 2009; Dekker et al., 2012) citano i sistemi di reward e compensation come espressione di volontà forte di professionalizzazione da parte di un'impresa familiare richiamando un esplicito controllo dell'agire del principio di merito (Ward, 2004) (variabile 14). In questo caso i manager, soprattutto non familiari, potrebbero gradire la presenza di sistemi basati sul riconoscimento delle performance individuali al fine di bilanciare le opportunità di ricompensa e di carriera tra membri familiari e non familiari.

Numerosi paper che descrivono alcuni sistemi di controllo sono riconducibili al tema del passaggio generazionale (Lombardi e Stocchetti, 1998; Bracci e Maran, 2012). Questo processo implica di per se stesso un profondo cambiamento nelle logiche strategiche e operative dell'impresa (Compagno, 2000; Chiesa et al., 2007; Sentuti, 2008; Cassia et al., 2011), tale per cui al pari del processo di professionalizzazione, può incidere pesantemente sulle performance e sul percorso di crescita.

Recentemente, Mazzola et al. (2008) e Songini e Vola (2012) suggeriscono come i sistemi di controllo formali siano stati utilizzati come strumenti utili per la nuova generazione durante il processo di passaggio generazionale (variabile 15). In particolare, la raccolta di informazioni da poco meno di una ventina di aziende familiari italiane in cui la nuova generazione era coinvolta nel gruppo di pianificazione strategica, rafforzano l'idea che il processo di pianificazione strategica possa giocare un ruolo importante per i manager della nuova generazione nelle fasi successive al passaggio, in termini di benefici educativi (di apprendimento) e relazionali (Mazzola et al., 2008).

A titolo riassuntivo si consideri la tabella sottostante (Tabella 1) che riassume le caratterizzazioni individuate dagli studi citati in relazione alla presenza dei sistemi di controllo formali nei business familiari e non.

#	Riepilogo caratterizzazioni legate alla presenza dei sistemi di controllo formali	Filone di letteratura
1	CRESCITA DELLA COMPLESSITA' AZIENDALE	management accounting e family business
2	FORMAZIONE DI ALLEANZE STRATEGICHE	management accounting
3	CRISI	management accounting
4	ADEGUAMENTO ALLE NORMATIVE (PATTO DI STABILITA')	management accounting
5	CAPACITA' DI INFLUENZA DELLA COMUNITA' E DEL NETWORK DI PROFESSIONISTI IN CUI L'AZIENDA E' INSERITA	management accounting
6	RAPPORTO DI DIPENDENZA DAL CLIENTE	management accounting

#	Riepilogo caratterizzazioni legate alla presenza dei sistemi di controllo formali	Filone di letteratura
7	RAPPORTO DI DIPENDENZA DAL FORNITORE	management accounting
8	ALTI LIVELLI DI EDUCAZIONE	family business
9	PROCESSO DI DELEGA AI DIPENDENTI NON FAMILIARI	family business
10	BASSI LIVELLI DI FIDUCIA	family business
11	ASSENZA DEL FONDATORE IN AZIENDA	family business
12	ASSENZA DI UNA FIGURA CHIAVE PER LA GESTIONE E IL CONTROLLO	family business
13	ASSENZA DI UN GRUPPO DI DECISION-MAKING STRATEGICO E GESTIONALE CON VALORI CONDIVISI	family business
14	VOLONTA' DI CONTROLLO DELL'AGIRE DEL PRINCIPIO DI MERITO	family business
15	AVVENUTO O PIANIFICATO PASSAGGIO GENERAZIONALE	family business

Tab. 1 - Riepilogo caratterizzazioni che influenzano in modo positivo o negativo la presenza dei sistemi di controllo formali

4. Metodologia

La ricerca vuole essere un primo studio esplorativo che possa essere poi approfondito con focus su aziende o fattori specifici. Pertanto, al pari di altri studi sulla rilevazione di sistemi di controllo nei family business (Moore e Mura, 2000; Dekker et al., 2012; Acquasua, 2013), la survey risulta essere lo strumento più idoneo in questa fase esplorativa (Johannisson e Huse, 2000) per valutare la rilevanza delle diverse caratterizzazioni emerse dalla letteratura ed evidenziate nella Tabella 1.

Il campo di indagine è stato individuato con riferimento alle imprese edili con sede legale nella provincia di Bergamo e iscritte all'associazione di categoria (ANCE). La scelta è stata determinata da diverse ragioni. In primo luogo il settore delle costruzioni appare tuttora trainante nella provincia in oggetto, con un'intensità di imprese (22% delle imprese bergamasche appartengono al settore delle costruzioni) e di addetti superiore alla media italiana (10 addetti medi/azienda rispetto a 2-3 addetti medi/azienda a livello nazionale). Ciò definisce un contesto di riferimento piuttosto omogeneo per le aziende coinvolte e le variabili possono quindi influenzare in modo simile l'oggetto di indagine. Inoltre, la collaborazione con ANCE ha agevolato il contatto e la diffusione del questionario, nonché ha permesso di avere alcuni feedback e di testare il questionario migliorandone la

forma. Infine, l'esistenza di collaborazioni e analisi passate sul medesimo contesto ha consentito ai ricercatori di avere una conoscenza più ampia, utile soprattutto nella fase di analisi dei dati raccolti.

La survey è stata articolata in due parti (area 1 "contesto ambientale", area 2 "azienda") in accordo con le variabili rintracciate nella review della letteratura. Sebbene il questionario coprisse più tematiche, sono stati associati uno o più quesiti alle diverse circostanze legate all'utilizzo dei sistemi di controllo (gli autori sono a disposizione nel fornire i materiali a supporto delle rilevazioni effettuate).

Tra le varie finalità, il questionario ha inteso valutare il livello di impiego dei diversi sistemi di controllo. La specificità del settore ha indotto anche ad approfondire la varietà degli strumenti di controllo sia a livello di commessa che di azienda nel suo complesso. Ne è derivato un questionario molto articolato (area 1 "contesto ambientale" 18 domande, area 2 "azienda" 56 domande) che è stato poi discusso con l'associazione al fine di validarne il contenuto, semplificare il layout di presentazione, e definire le modalità di erogazione.

Il questionario è stato quindi testato da un associato per migliorarne la leggibilità e comprensibilità. I soggetti destinatari della compilazione del questionario sono gli imprenditori, o i soci gestori.

L'erogazione ha coinvolto le 290 aziende in quel momento associate ad ANCE e si è svolta nel periodo ottobre-dicembre 2013. In questa fase si è data disponibilità telefonica e/o di persona per chiarimenti e supporto alla compilazione e si è proceduto in parallelo al continuo aggiornamento delle risposte ricevute.

In conclusione, le survey raccolte sono relative a 35 PMI che costituiscono il 12% degli associati ANCE (i.e. potenziali rispondenti).

Dal punto di vista dimensionale, la maggior parte delle aziende rispondenti ha un numero di dipendenti tra 11 e 25, un fatturato e un capitale investito tra € 2,01mln e € 6 mln (2012). Tali "cluster prevalenti" rimangono costanti nell'intero triennio (2010-2012) nonostante alcune variabilità tra le classi, soprattutto nel 2012. Dal punto di vista del core business, le aziende coprono la maggior parte delle tipologie presenti nel settore e molte aziende presentano un'alta diversificazione. Tuttavia, l'area abitativa, soprattutto quella riferita al nuovo, rappresenta la maggioranza dei business sui quali investono le aziende rispondenti.

Coerentemente con la domanda di ricerca l'analisi si è centrata sulle aziende familiari, individuate secondo la definizione emersa nella literature review e che ha considerato familiari quelle aziende la cui proprietà e la gestione sono affidate quasi esclusivamente alla famiglia. In particolare per la gestione, si sono considerate le aziende che hanno dichiarato avere un consiglio di amministrazione con la totalità di membri familiari e quelle aziende, non di capitali, che hanno precisato essere i soci ad occuparsi an-

che della gestione quotidiana.

Di conseguenza secondo tale definizione, dal campione iniziale sono state selezionate 30 aziende.

Tra queste 30 aziende sono state ulteriormente individuate quelle che hanno evidenziato un'elevata presenza di strumenti di controllo attraverso i seguenti step:

Raggruppamento dei sistemi di controllo per categorie omogenee secondo la natura e finalità degli stessi (i sistemi considerati riguardano due livelli, il primo la commessa e il secondo l'intera azienda);

Attribuzione di un valore pari a 1 per le imprese che utilizzano anche solo uno degli strumenti per ogni categoria;

Somma dei valori totali dei sistemi di controllo. Il range di valori è compreso tra 0 e 16;

Selezione delle imprese che presentano dei valori superiori al valore medio dei sistemi di controllo (aziende sopra 8 inteso come numerosità dei sistemi di controllo con finalità di gestione e controllo della commessa e dell'azienda);

Il campione finale di analisi riguarda pertanto 18 imprese. Ciò rappresenta oltre il 50% delle survey ricevute (51,4%) e il 6% rispetto alla popolazione potenziale a cui è stata inviata la survey. Esse sono complessivamente il 60% del gruppo di imprese familiari prese in esame.

Nel dettaglio, il primo step ha raggruppato i 35 strumenti di controllo in 16 categorie sufficientemente omogenee, specificando il riferimento alla commessa o all'azienda (Tabella 2). Nonostante appaia semplicistico, tale criterio è coerente con le finalità dello studio in quanto le categorie raggruppano sistemi di controllo formali che sono in taluni casi molto simili, soprattutto nella prassi aziendale. Inoltre, in alcuni casi, come ad esempio per il "budget esecutivo", il "computo metrico", la "WBS", la "previsione di un ammontare complessivo della commessa + un importo allocato per coprire situazioni impreviste" afferenti alla categoria 1, l'indicazione di tutti questi strumenti è solo al fine di aumentare la comprensione della tipologia di sistemi di controllo al potenziale rispondente che, a volte, utilizza denominazioni specifiche non pienamente concordi con la letteratura, o, al contrario, in alcuni casi è la letteratura stessa che, a seconda dell'area di business o del filone di letteratura, riporta denominazioni differenti. I singoli sistemi di controllo, al pari delle categorie, sono state attentamente analizzate durante la fase di fine tuning con l'associazione di categoria e l'associato che ha testato la survey al fine, anche, di evitare la sovrapposizione dei sistemi di controllo tra le categorie. Infine, l'attribuzione di valore 1 alla presenza anche di un solo sistema di controllo per categoria è stata oggetto di controllo in fase di analisi.

Gli step successivi hanno consentito di selezionare le 18 imprese che utilizzano gli strumenti di controllo di gestione con un'intensità superiore alla

media delle 30 aziende familiari rispondenti.

I risultati sono stati discussi con l'associazione di categoria al fine di condividere la linearità delle evidenze rilevate rispetto all'intero campione di associati al quale il questionario è stato rivolto.

Categorie	Livello di analisi	Sistemi di controllo considerati
Categoria 1	Commessa	- Budget di offerta - Budget esecutivo - Budget aggiornato - WBS - Previsione di un ammontare complessivo della commessa + un importo allocato per coprire situazioni impreviste - Computo metrico
Categoria 2	Commessa	- Documento con specifica ruoli di gestione del team di commessa - Programmi di lavoro del personale coinvolto
Categoria 3	Commessa	- Distinte base - Programma allocazione delle risorse
Categoria 4	Commessa	- Documento di gestione della qualità e della sicurezza - Sistema elettronico di gestione dei documenti in entrata e in uscita della commessa
Categoria 5	Commessa	- Documento con specifiche generali e di dettaglio per la realizzazione della commessa - Gantt
Categoria 6	Commessa	- Contabilità per SAL - Documento di approvazione delle varianti
Categoria 7	Commessa	- Analisi scostamenti programmato/ eseguito - Rapporto di costi e ricavi - Rapporto di entrate e uscite
Categoria 8	Commessa	- Indicatori di efficacia ed efficienza
Categoria 9	Azienda	- Indicatori commerciali - Indicatori di realizzazione - Altri indicatori
Categoria 10	Azienda	- Chiusure bilancio infrannuali
Categoria 11	Azienda	- Analisi finanziarie - Simulazioni economico-finanziarie
Categoria 12	Azienda	- Contabilità analitica
Categoria 13	Azienda	- Pianificazione a medio-lungo termine - Budget non formalizzato e non comunicato - Budget non formalizzato e comunicato
Categoria 14	Azienda	- Reporting per scostamenti dal budget - Reporting per area di business
Categoria 15	Azienda	- Organigramma formalizzato
Categoria 16	Azienda	- Procedure formalizzate per ruoli e compiti

Tabella 2 – Sistemi di controllo considerati nell'analisi raggruppati per categorie omogenee secondo la natura e finalità degli stessi

5. Risultati

Una prima analisi dei dati ha inteso evidenziare il grado di presenza dei diversi strumenti di controllo all'interno delle 18 aziende selezionate. In linea generale, si osserva che a livello di commessa prevalgono i budget (categoria 1), i documenti di gestione della qualità e della sicurezza della commessa (categoria 4), la contabilità per stati avanzamento lavori (SAL) che comprende anche, in taluni casi, la documentazione relativa alle varianti (categoria 6) e i documenti di allocazione dei costi e delle risorse alle singole commesse (categoria 3). A livello aziendale invece, vi è un forte utilizzo della contabilità analitica (categoria 12), degli indicatori di performance (categoria 9), delle analisi/simulazioni finanziarie (categoria 11) e delle chiusure di bilancio infrannuali (categoria 10).

Categorie	Livello di analisi	Colonna A % utilizzo (18 aziende familiari) campione selezionato
Categoria 1	Commessa	100%
Categoria 2	Commessa	67%
Categoria 3	Commessa	94%
Categoria 4	Commessa	100%
Categoria 5	Commessa	83%
Categoria 6	Commessa	100%
Categoria 7	Commessa	83%
Categoria 8	Commessa	33%
Categoria 9	Azienda	94%
Categoria 10	Azienda	89%
Categoria 11	Azienda	94%
Categoria 12	Azienda	100%
Categoria 13	Azienda	44%
Categoria 14	Azienda	33%
Categoria 15	Azienda	83%
Categoria 16	Azienda	56%

Tabella 3 – Presenza sistemi di controllo per categoria

L'elaborazione dei dati raccolti ha considerato le variabili già indicate, andando a rilevare sulle 18 aziende considerate la presenza o meno della variabile stessa. L'intento è quello di verificare nelle aziende con alta intensità di sistemi di controllo formali se sono presenti le diverse caratterizzazioni descritte in letteratura.

La tabella 4 riporta la frequenza con indicazione della percentuale di aziende che hanno la variabile considerata.

#	Lista variabili	Presenza (% su 18 aziende familiari)
1	CRESCITA DELLA COMPLESSITA' AZIENDALE	78%
2	FORMAZIONE DI ALLEANZE STRATEGICHE	0%
3	CRISI	89%
4	ADEGUAMENTO ALLE NORMATIVE (PATTO DI STABILITA')	39%
5	CAPACITA' DI INFLUENZA DELLA COMUNITA' E DEL NETWORK DI PROFESSIONISTI IN CUI L'AZIENDA E' INSERITA	56%
6	RAPPORTO DI DIPENDENZA DAL CLIENTE	33%
7	RAPPORTO DI DIPENDENZA DAL FORNITORE	6%
8	ALTI LIVELLI DI EDUCAZIONE	50%
9	PROCESSO DI DELEGA AI DIPENDENTI NON FAMILIARI	50%
10	BASSI LIVELLI DI FIDUCIA	67%
11	ASSENZA DEL FONDATORE IN AZIENDA	22%
12	ASSENZA DI UNA FIGURA CHIAVE PER LA GESTIONE E IL CONTROLLO	83%
13	ASSENZA DI UN GRUPPO DI DECISION-MAKING STRATEGICO E GESTIONALE CON VALORI CONDIVISI	67%
14	VOLONTA' DI CONTROLLO DELL'AGIRE DEL PRINCIPIO DI MERITO	11%
15	AVVENUTO O PIANIFICATO PASSAGGIO GENERAZIONALE	44%

Tabella 4 – Presenza delle variabili nelle aziende del campione

In generale, le 18 aziende del campione hanno vissuto una crescita della complessità del proprio business (variabile 1) e al contempo risentono in modo molto forte della congiuntura negativa del settore e a livello macroeconomico (variabile 3). Il fondatore nel 78% dei casi è presente in azienda (variabile 11), ma l'83% delle imprese dichiara l'assenza di una figura chiave per la gestione e il controllo (variabile 12). La presenza del fondatore sembra in taluni casi avere una funzione da "garante" delle buone relazioni interne e del perdurare dell'impresa attraverso le generazioni. Ciò potrebbe spiegare la compresenza di sistemi di controllo formali e del fondatore nei business in analisi.

Le rilevazioni evidenziano come, nonostante vi sia un gruppo di controllo e gestione costituito quasi interamente da familiari, i valori all'interno di

questo gruppo siano poco condivisi (variabile 13). Inoltre, a livello dell'intera azienda, si rilevano bassi livelli di fiducia tra i membri (variabile 10). Difficoltà d'interpretazione riguardano i risultati del 44% delle aziende che dichiarano di aver avuto un passaggio di proprietà negli ultimi tre anni o che pensano possa verificarsi un passaggio generazionale nei prossimi tre (variabile 15). Inoltre, la metà delle aziende dichiara di delegare la responsabilità degli acquisti e delle commesse ai propri dipendenti non familiari (variabile 9). Un paio di aziende (11%) sottolinea la volontà di garantire la presenza del principio di merito (variabile 14). Il livello medio di educazione di imprenditori, manager e altri dipendenti è la scuola media superiore, per cui gli alti livelli di educazione sono rintracciabili solo nel 50% delle aziende analizzate (variabile 8).

Poco più della metà delle imprese dichiara di avere buone relazioni con la comunità e il network di professionisti di cui si è attorniata e di lasciare che tali attori proponano dei suggerimenti all'impresa stessa (variabile 5). L'introduzione della normativa sul patto di stabilità sembra influenzare solo il 40% delle aziende (variabile 4), quelle il cui business dipende maggiormente dai rapporti con le amministrazioni locali. Infine, la maggior parte dei rispondenti dichiara di avere rapporti di collaborazione con i propri clienti (variabile 6) e fornitori (variabile 7) e di non avere costituito delle alleanze strategiche con altre imprese del settore (variabile 2).

6. Discussioni e Conclusioni

L'analisi dei dati consente di valutare la coerenza dei risultati con le caratterizzazioni che la letteratura lega alla presenza dei sistemi di controllo formali, come evidenziato nella Tabella 5. La tabella è stata costruita incrociando le risultanze della letteratura con i dati raccolti. In particolare a fianco di ciascuna variabile è indicato se, accettando come valide la relazione di compresenza ipotizzata in letteratura, la caratterizzazione stessa viene rilevata nelle aziende studiate. Vengono evidenziati altresì i casi dubbi. Poiché il gruppo analizzato presenta un uso intenso di sistemi di controllo formali ci si aspetterebbe che tutte le variabili consentano di spiegare la presenza di sistemi formali. Pertanto, ove la letteratura non "spiega" le osservazioni empiriche emerge una discordanza che deve essere approfondita.

#	Lista variabili	Influenza della variabile sulla presenza di sistemi formali
1	CRESCITA DELLA COMPLESSITA' AZIENDALE	Coerente
2	FORMAZIONE DI ALLEANZE STRATEGICHE	Non coerente
3	CRISI	Coerente
4	ADEGUAMENTO ALLE NORMATIVE (PATTO DI STABILITA')	Non coerente
5	CAPACITA' DI INFLUENZA DELLA COMUNITA' E DEL NETWORK DI PROFESSIONISTI IN CUI L'AZIENDA E' INSERITA	?
6	RAPPORTO DI DIPENDENZA DAL CLIENTE	Non coerente
7	RAPPORTO DI DIPENDENZA DAL FORNITORE	Non coerente
8	ALTI LIVELLI DI EDUCAZIONE	?
9	PROCESSO DI DELEGA AI DIPENDENTI NON FAMILIARI	?
10	BASSI LIVELLI DI FIDUCIA	Coerente
11	ASSENZA DEL FONDATORE IN AZIENDA	Non coerente
12	ASSENZA DI UNA FIGURA CHIAVE PER LA GESTIONE E IL CONTROLLO	Coerente
13	ASSENZA DI UN GRUPPO DI DECISION-MAKING STRATEGICO E GESTIONALE CON VALORI CONDIVISI	Coerente
14	VOLONTA' DI CONTROLLO DELL'AGIRE DEL PRINCIPIO DI MERITO	Non coerente
15	AVVENUTO O PIANIFICATO PASSAGGIO GENERAZIONALE	?

Tabella 5 – Interpretazione variabili secondo l'evidenza empirica

In particolare, in relazione ai fattori che associano la presenza di sistemi di controllo nel gruppo di aziende considerato, la relazione ipotizzata nella review è confermata per quanto riguarda la crescita aziendale (Songini, 2006) (variabile 1), la crisi (variabile 3), la presenza (in questo caso l'assenza) di una figura chiave nel controllo e nella gestione (variabile 12), l'esistenza (in questo caso la non esistenza) di valori pienamente condivisi (Hopwood, 1974) (variabile 13), la presenza di bassi livelli di fiducia (Donaldson e Davis, 1991; Davis et al., 1997) (variabile 10).

Per quanto riguarda le altre caratterizzazioni che, secondo i vari autori, hanno una relazione positiva con la presenza di sistemi di controllo non risultano confermate le ipotesi relative alla formazione di alleanze strategiche (variabile 2), all'impatto della normativa (Dent, 1991; Collier, 2001; Modell, 2002) (variabile 4), ai rapporti di dipendenza da clienti (variabile 6) e fornitori (variabile 7), all'assenza del fondatore in azienda (variabile 11) e alla volontà di garantire l'agire del principio di merito (variabile 14). Permangono inoltre alcune variabili che non possono essere né confermate

né rigettate, date le risultanze rilevate. Si tratta in particolare dell'esistenza di un network che influenzi l'azienda (variabile 5), dell'alto livello di educazione (Tsui-Auch, 2004; Parada et al., 2010), del processo di delega (Chua et al., 2009) (variabile 9), dell'avvenuto o pianificato passaggio generazionale (Mazzola et al., 2008; Songini e Vola, 2012) (variabile 15).

Approfondendo l'analisi è interessante valutare come le diverse variabili si leghino tra loro. Alcune relazioni non confermate hanno in parte a che fare con le caratteristiche del settore edile e delle aziende considerate nello specifico. Ad esempio le relazioni con clienti e fornitori sono in genere piuttosto intense all'interno del settore sia perché fondato su logiche prevalenti di commessa, sia perché le incertezze caratteristiche dell'attività di costruzione implicano la necessità di avere fonti di manodopera e di materie flessibili e tempestive. Ciò genera un rapporto collaborativo che non necessariamente si fonda o induce a introdurre sistemi di controllo. In queste aziende, piuttosto, la presenza di sistemi di controllo in questo ambito è legata ad una maggiore necessità di programmazione a supporto del decision-making e in tal senso la relazione individuata è coerente con l'attività delle aziende anche se non supportata dalla letteratura.

Con riguardo alle alleanze strategiche, in particolare le ATI (associazioni temporanee d'impresе) esse sono un fenomeno presente ma in lenta diffusione nel settore e quindi ancora poco incisivo (variabile 2).

Il tema del passaggio generazionale (variabile 15) merita qualche ulteriore considerazione. Circa metà delle aziende del gruppo è almeno alla seconda generazione con una presenza ancora importante del fondatore. Quest'ultimo fattore ostacolerebbe la presenza di sistemi formali data la forza coesiva del fondatore ma in realtà la compresenza di diverse generazioni oppure di generazioni omogenee ma composte da più soggetti della stessa famiglia può portare a orientamenti e intenti diversi. In queste circostanze i sistemi di controllo contribuiscono a garantire un "controllo reciproco" dei vari soggetti e informazioni utili al decision-making più oggettive e perciò maggiormente dirimenti in situazioni di approccio diverso in azienda. Inoltre il fatto di avere in alcuni casi ampiamente superato la seconda-terza generazione potrebbe indurre a ritenere che il passaggio sia avvenuto in un passato non recente e che abbia già portato al consolidamento di alcuni meccanismi formali di controllo.

Per quanto riguarda le ipotesi che non possono essere né confermate né smentite, oltre a quella già accennata del passaggio generazionale, vi sono quelle legate all'alto livello di educazione che però deriva in parte dalla coesistenza della generazione del fondatore con un tasso di scolarità relativamente basso con quella più recente con istruzione più ampia (in genere ingegneristica o economica) (variabile 8).

Il processo di delega (variabile 9) non dà un risultato univoco e non è agevole fare valutazioni più approfondite.

Per quanto riguarda il network (variabile 5), nelle aziende in oggetto esso

si lega all'associazione di categoria, al commercialista e ai consulenti e, sebbene le risposte non consentano di confermare la relazione, non è da trascurare che un discreto numero di aziende ha in essere relazioni che vengono riconosciute come facilitatrici dell'impiego dei sistemi formali di controllo sia a livello di commessa che a livello complessivo d'azienda.

Le risultanze rilevate sono state analizzate in senso contrario. Si è proceduto, infatti, all'analisi della non presenza delle caratterizzazioni sulle 12 aziende che rilevano una scarsa presenza di sistemi di controllo informali. Le risultanze confermano le relazioni descritte in precedenza rispetto alla crescita della complessità aziendale (variabile 1), la formazione di alleanze strategiche (variabile 2), l'adeguamento alle normative (patto di stabilità) (variabile 4), la dipendenza dal cliente (variabile 6) e dal fornitore (variabile 7), bassi livelli di fiducia (variabile 10), l'assenza di condivisione dei valori nel gruppo di decision-making strategico e gestionale (variabile 13), la volontà di controllo dell'agire del principio di merito (variabile 14).

Le caratterizzazioni dubbie (variabili: 5, 8, 9, 15) permangono anche nelle 12 aziende che non presentano significativi sistemi di controllo formali. Elementi di incertezza emergono solo in un paio di variabili. In particolare, nelle aziende con scarsità di sistemi di controllo formali, si è rilevata la compresenza della crisi nel 92% delle aziende (variabile 3) e dell'assenza nel 50% dei casi della figura del fondatore identificato anche come figura chiave per la gestione e il controllo (variabili 11 e 12). La caratterizzazione dello scenario macroeconomico, con particolare riferimento al settore analizzato, è oltremodo rilevante e può indicare anche una propensione allo sviluppo di sistemi di controllo formali nell'immediato futuro da parte delle aziende che al momento prediligono sistemi di controllo informali. Per quanto concerne la metà delle aziende che non hanno più il fondatore in azienda come figura chiave di gestione e controllo si potrebbe presupporre che stiano facendo crescere nuove figure chiave o che stiano pensando di introdurre dei sistemi di controllo formale. Si precisa in ogni caso che le variabili 11 e 12 nel campione analizzato (18 aziende) presentano valori discordanti e quindi per tale via coerenti con l'incertezza espressa dalle 12 aziende rispondenti.

Concludendo, il presente elaborato ha inteso indagare la compresenza di sistemi di controllo formali e alcune caratterizzazioni dei family business evidenziando due considerazioni principali. In primo luogo emerge l'opportunità di una definizione più ampia di sistemi di controllo formali anche in relazione alla finalità degli stessi, che colga sia la dimensione più di controllo in senso stretto che di decision-making. Inoltre la considerazione dei sistemi formali, oltre a quelli informali ha permesso di osservare un maggior numero di variabili non strettamente legate a momenti di forte discontinuità nella relazione controllo e gestione. Ciò consente di aprire l'orizzonte di indagine di tali sistemi nella letteratura delle aziende familiari. In secondo luogo, vi è la necessità di considerare ulteriori variabili della

letteratura di management accounting e control che possono supportare la presenza dei sistemi di controllo formali. Nonostante la connotazione esplorativa dello studio, i risultati emersi invitano a rivedere più in profondità l'agire dei sistemi indagati in modo da verificare alcune discordanze con la letteratura esistente e risultati dubbi. Con tale finalità si intende comunque rinnovare l'invito a considerare più sistemi di controllo e soprattutto l'interazione tra di essi. La concettualizzazione del "MCS package" proposta da Malmi e Brown (2008) può essere un utile punto di partenza in tal senso. Ulteriori step di validazione potrebbero indirizzare a monitorare il campione nel tempo per cogliere caratterizzazioni comuni alle aziende analizzate e per approfondire la dinamica che lega tali caratterizzazioni con il "package" dei sistemi di controllo presenti.

A proposito della numerosità del campione analizzato, sebbene le 18 aziende in termini assoluti siano di molto inferiori agli studi quantitativi pubblicati in materia, rappresenta oltre il 50% delle survey ricevute e il 6% della popolazione potenziale a cui sono state inviate. Il metodo adottato consente di raggiungere un'ampia popolazione di potenziali rispondenti e la disponibilità telefonica e/o di persona per chiarimenti e supporto alla compilazione ha consentito di mitigare eventuali dubbi interpretativi.

In termini di validità interna si è cercato di ridurre al minimo eventuali bias legate al tempo e alla confidenza con i quesiti sottoposti, chiedendo ai rispondenti la presenza dei sistemi di controllo formali in azienda e le caratterizzazioni ad essi associabili all'unica data di compilazione. Distorsioni legate alla scelta del campione sono state minimizzate, in quanto sebbene la Provincia di Bergamo mostri un più alto livello di addetti per impresa rispetto alla media nazionale, non è stata posta nessuna restrizione alla popolazione di 290 aziende associate ad ANCE. La validità esterna presenta, invece, spazi di miglioramento in termini di incremento del tasso di risposta alla survey e alla conseguente estendibilità dei risultati riscontrati. Nonostante ciò, la discussione dei risultati con l'associazione di categoria ha inteso verificare che le risultanze fossero espressive del campione di partenza. Tale confronto è stato decisivo per la scelta di diffusione dell'indagine in oggetto, sebbene la connotazione di studio esplorativo non possa venire meno. Inoltre, come anticipato, pare opportuno rafforzare i legami emersi con dei focus su tutte le aziende o su quelle dove tale relazione appare più nebulosa. Metodi spesso associati alle indagini qualitative potrebbero rafforzare le evidenze qui riportate.

*Cristiana Cattaneo
Università degli studi di Bergamo
cristiana.cattaneo@unibg.it*

*Gaia Bassani
Università degli studi di Bergamo
gaia.bassani@unibg.it*

Riassunto

Alcuni autori evidenziano come i sistemi formali di controllo nelle imprese familiari siano un'area poco investigata. Ciò è dovuto al fatto che in tali imprese prevalgono sistemi informali coerenti con il clima familiare della proprietà. Le letterature di management accounting e family business danno evidenza di una serie di caratterizzazioni che si associano alla presenza di sistemi di controllo formali. I risultati della survey indirizzata a PMI italiane del settore delle costruzioni sottolineano come nelle imprese familiari siano presenti numerosi sistemi di controllo formale. In accordo con la letteratura, la presenza di tali sistemi si associa a caratterizzazioni quali: la crescita aziendale, la situazione di crisi del settore e del sistema macro-economico, i bassi livelli di fiducia, l'assenza di una figura chiave nella gestione e nel controllo e la non esistenza di valori condivisi nel gruppo di gestione. Altre caratterizzazioni evidenziate dalla letteratura sono invece non validate e alcune rimangono dubbie.

Abstract

Formal management control systems (MCSs) in family business is an under-studied topic. According to the family context, studies usually refer to informal MCSs and the introduction of formal systems coincide to peculiar situations, such as professionalization or succession. The purpose of this paper is to capture the multitude of the features of family businesses with an established presence of these formal systems. A survey addressed to Italian construction SMEs highlights some business features. The process of growth, the macro-economic context of crisis, the low level of trust, the lack of a key actor for management and control and the lack of shared values into the management group favour the introduction of formal MCSs. The effects of other variables are not confirmed.

Jel Classification: M10

Parole chiave (Keywords): sistemi di controllo formali, caratterizzazioni, family firm, survey (formal management control systems, variables, family firm, survey)

Bibliografia

Acquaah M. (2013), Management control systems, business strategy and performance: A comparative analysis of family and non-family businesses in a transition economy in sub-Saharan Africa, *Journal of Family Business Strategy*, 4: pp. 131-146.

Anthony, R., 1965. *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Harvard University, Boston.

Astrachan J. H., Klein S. B. e Smyrniotis K. X. (2002), "The F-PEC Scale of family influence: a proposal for solving the family business definition problem", *Family Business Review*, 15, 1: pp. 45-58.

Astrachan J. H. (2010), "Strategy in family business: toward a multidimensional research agenda", *Journal of Family Business Strategy*, 1: pp. 6-14.

Aureli S. (2014), "Relevance and usage of management control systems with reference to strategy formulation and control. Evidence from Italian SMEs", in Kiril Todorov and David Smallbone (Eds), *Handbook of Research on Strategic Management in Small and Medium Enterprises*, IGI Global, 2014, p. 349-371.

Bettinelli C. (2011), "Boards of Directors in family firms: an exploratory study of structure and group process", *Family Business Review*, 24, 2: pp. 151-169.

Bracci E., Maran L. (2012), "The role and use of management accounting systems (MAS) in family firms: a case study", *Piccola impresa*, 3: pp. 129 – 153.

Cassia L., De Massis A., Giudici F. (2011), "I family business e la successione padre-figlia nella cultura italiana: un caso di studio", *Piccola impresa*, 1: pp. 65 – 87.

Chenhall R. H. (2003), "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future", *Accounting, Organizations and Society*, 28: pp. 127-168.

Chiesa V., Pasi M. L., De Massis A. (2007), "Gestire la successione nei family business: analisi di alcuni casi italiani", *Piccola impresa*, 1: pp. 9 – 51.

Chrisman J. J., Chua J. H. e Litz R. (2003), "A unified systems perspective of family firm performance: An extension and integration", *Journal of Business Venturing*, 18, 4: pp. 467-472.

Chua J. H., Chrisman J. J. e Sharma P. (1999), "Defining the family business by behavior", *Entrepreneurship Theory and Practice*, 23, 4: pp. 19-39.

Chua J. H., Chrisman J. J. e Bergiel E. B. (2009), "An agency theoretic analysis of the professionalized family firm", *Entrepreneurship Theory and Practice*, 33: pp. 355-372.

Collier P. (2001), "The power of accounting: a field study of local financial management in a police force", *Management Accounting Research*, 12: pp. 465-486.

Compagno C. (2000), "Corporate governance in Italian family-owned small firms", *Piccola impresa*, 13, 3: pp. 105 – 117.

Corbetta G. e Tomaselli S. (1996), "Boards of Directors in Italian family businesses", *Family Business Review*, 4, 9: pp. 403-421.

Craig J. e Moores K. (2005), "Balanced Scorecard to drive the strategic planning of family firms", *Family Business Review*, 18, 2: pp. 105-122.

Craig J. e Moores K. (2010), "Strategically aligning family and business systems using the Balanced Scorecard", *Journal of Family Business Strategy*, 1: pp. 78-87.

Daily C. M. e Dollinger M. J. (1992), "An Empirical Examination of Ownership Structure in Family and Professionally Managed Firms", *Family Business Review*, 5: pp. 117-136.

Daily C. M. e Dollinger M. J. (1993), "Alternative methodologies for identifying family-versus nonfamily-managed businesses", *Journal of Small Business Management*, April: pp. 79-90.

Davis J. A. e Tagiuri R. (1989), "The influence of life-stage on father-son work relationships in family companies", *Family Business Review*, 2: pp. 47-74.

Davis J. H., Schoorman F. D. e Donaldson L. (1997), "Toward a stewardship theory of

management", *The Academy of Management Review*, 22, 1: pp. 20–47.

de Kok J. M. P., Uhlaner L. M. e Thurik A. R. (2006), "Professional HRM practices in family owned-managed enterprises", *Journal of Small Business Management*, 44, 3: pp. 441-460.

Dekker J, Lybaert N., Steijvers T. e Depaire B. (2012), "The effect of family business professionalization as a multidimensional construct on firm performance", paper presentato al 12th Euram conferenza, organizzata dalla Rotterdam School of Management, Erasmus University dal 6th al 8th Giugno 2012, Rotterdam.

Dent J. F. (1991), "Accounting and organizational cultures: a field study of the emergence of a new organizational reality", *Accounting, Organizations and Society*, 16, 8: pp. 705-732.

Donaldson L. e Davis J. H. (1991), "Stewardship theory or agency theory: CEO governance and shareholder returns", *Australian Journal of Management*, 16, 1: pp. 49–64.

Dyer W. G. Jr. (1989), "Integrating professional management into a family-owned business", *Family Business Review*, 2: pp. 221-235.

Dyer W. G. Jr (2006), "Examining the "Family Effect" on firm performance", *Family Business Review*, 19, 4: pp. 253-273.

Eisenhardt K. M. (1989), "Agency theory: An assessment and review", *The Academy of Management Review*, 14, 1: pp. 57–74.

Ensley M. D., Pearson A. W. e Sardeshmukh S. (2007), "The negative consequences of pay dispersion in family and nonfamily top management teams: An exploratory analysis of new venture, high-growth firms", *Journal of Business Research*, 60, 10: pp. 1039–1047.

Fama E. e Jensen M. (1983), "Separation of ownership and control", *Journal of Law and Economics*, 26: pp. 301–325.

Flamholtz E. G., Das T. K. e Tsui A. S. (1985), "Toward an integrative framework of organizational control", *Accounting, Organizations and Society*, 10, 1: pp. 35–50.

Gallo M. (1995), "The role of family business and its distinctive characteristic behavior in industrial activity", *Family Business Review*, 8, 2: pp. 83–97.

Habbershon T. G., Williams M. e MacMillan I. C. (2003), "A unified systems perspective of family firm performance", *Journal of Business Venturing*, 18: pp. 451-465.

Hall R. H. (1968), "Professionalization and bureaucratization", *American Sociological Review*, 33, 1, pp. 92-104.

Hall A. e Nordqvist M. (2008), "Professional management in family businesses: Toward an extended understanding", *Family Business Review*, 21: pp. 51-69.

Hopwood A. G. (1974), *Accounting and Human Behaviour*, Haymarket Publishing, London.

Hung S.-C. e Whittington R. (2011), "Agency in national innovation systems: Institutional entrepreneurship and the professionalization of Taiwanese IT", *Research Policy*, 40: pp. 526-538.

Huse M. e Zattoni A. (2008), "Trust, firm life cycle, and actual board behavior", *International Studies of Management & Organization*, 38, 3: pp. 71–97.

Johannisson B. e Huse M. (2000), "Recruiting outside board members in the small family business: An ideological challenge", *Entrepreneurship and Regional Development: An International Journal*, 12, 4: pp. 353–378.

Karra N., Tracey P. e Phillips N. (2006), "Altruism and agency in the family firm: Exploring the role of family, kinship, and ethnicity", *Entrepreneurship Theory and Practice*, 30: pp. 861–877.

Langfield-Smith K. (1997), "Management control systems and strategy: a critical review", *Accounting, Organizations and Society*, 22, 2: pp. 207-232.

Langfield-Smith K. (2005), *What do we know about management control systems and strategy?*, in Chapman C.S., *Controlling strategy: Management, accounting and performance measurement*, Oxford University Press, Oxford.

Langfield-Smith K. (2007). "A review of quantitative research in management control systems and strategy", in Chapman C., Hopwood A. e Shields M., *Handbook in Management*

Accounting (Vol. 2), Elsevier, Oxford, UK.

Lee K. S., Lim G. H. e Lim W. S. (2003), "Family business succession: Appropriation risk and choice of successor", *The Academy of Management Review*, 28, 4: pp. 657-666.

Litz R. A. (1995), "The family business: toward definitional clarity", *Family Business Review*, 8, 2: pp. 71-81.

Lombardi Stocchetti G. (1998), "L'utilizzo del sistema di controllo di gestione nel processo di successione generazionale in azienda", *Piccola impresa*, 11, 2: pp. 29 - 52.

Lubatkin M. H., Schulze W. S., Ling Y. e Dino R. N. (2005), "The effects of parental altruism on the governance of family-managed firms", *Journal of Organizational Behavior*, 26, 3: pp. 313-330.

Malmi T. e Brown D. A. (2008), "Management control systems as a package - opportunities, challenges and research directions", *Management Accounting Research*, 19: pp. 287-300.

Mazzola P., Marchisio G. e Astrachan J. (2008), "Strategic planning in family business: a powerful developmental tool for the next generation", *Family Business Review*, 21, 3: pp. 239-258.

McConaughy D. e Phillips G. (1999), "Founders versus descendants: The profitability, efficiency, growth characteristics, and financing in large, public, founding-family-controlled firms", *Family Business Review*, 12: pp. 123-132. Merchant K. A. e Van der Stede W. A. (2007), *Management control systems: performance measurement, evaluation, and incentives*, Financial Times/Prentice-Hall, Harlow, UK.

Merchant K. A. e Van der Stede W. A. (2007), *Management control systems: performance measurement, evaluation, and incentives*, Financial Times/Prentice-Hall, Harlow, UK.

Modell S. (2002), "Institutional perspectives on cost allocations: integration and extension", *The European Accounting Review*, 11, 4: pp. 653-679.

Moore K. e Mula J. (2000), "The salience of market, bureaucratic, and clan controls in the management of family firm transitions: some tentative Australian evidence", *Family Business Review*, 13, 2: pp. 91-106.

Morris M. H., Allen J. A., Kuratko D. F. e Brannon D. (2010), "Experiencing family business creation: Differences between founders, non-family managers and founders of non-family firms", *Entrepreneurship Theory & Practice*, 34, 6: pp. 1057-1084.

Mustakallio M., Autio E. e Zahra S. A. (2002), "Relational and contractual governance in family firms: Effects on strategic decision making", *Family Business Review*, 15, 3: pp. 205-222.

Otley D. T. (1980), "The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis", *Accounting, Organizations and Society*, 5, 4: pp. 413-428

Otley D. e Berry A. (1980), "Control, organization and accounting", *Accounting, Organizations and Society*, 5, 2: pp. 231-244.

Ouchi W. (1979), "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms", *Management Science*, 25, 9: pp. 833-848.

Parada M. J., Nordqvist M. e Gimeno A. (2010), "Institutionalizing the family business: The role of professional associations in fostering a change of values", *Family Business Review*, 23, 4: pp. 355-372.

Ross S. (1973), "The economic theory of agency: The principal's problem", *American Economic Review*, 63, 2: pp. 134-139.

Sentuti A. (2008), "Il percorso di inserimento del successore nell'azienda di famiglia: una valutazione dei possibili scenari", *Piccola impresa*, 3: pp. 67 - 86.

Shanker M. C. e Astrachan J. H. (1996), "Myths and realities: family businesses' contribution to the US economy - a framework for assessing family business statistics", *Family Business Review*, 9, 2: pp. 107-123.

Songini L. (2006), "The professionalization of family firms: theory and practice", in Poutziouris, P. Z., Smyrniotis, K. X. e Klein, S. B., *Handbook of family business research*, Edward Elgar Publishing, UK.

Songini L., Gnan L., Malmi T. (2013), The role and impact of accounting in family business, *Journal of Family Business Strategy*, 4, 71-83.

Songini L. e Vola P. (2012), "Management control systems and strategic planning in family business succession process: evidences from Italian enterprises", paper presentato allo Workshop Management Control, Pisa 1-2 Febbraio 2012.

Stanley L. (2010), "Emotions and family business creation: An extension and implications", *Entrepreneurship Theory and Practice*, 34, 6: pp. 1085–1092.

Stewart A. e Hitt M. A. (2012), "Why can't a family business be more like a nonfamily business? Modes of professionalization in family firms", *Family Business Review*, 25, 1: pp. 58-86.

Tosi H. L., Brownlee A. L., Silva P. e Katz J. P. (2003), "An empirical exploration of decision-making under agency controls and stewardship structure", *Journal of Management Studies*, 40, 8: pp. 2053-2071.

Tsui-Auch L. S. (2004), "The professionally managed family-ruled enterprise: Ethnic Chinese business in Singapore", *Journal of Management Studies*, 41: pp. 693-723.

Ward J. L. (2004), *Perpetuating the family business: 50 Lessons learned from long-lasting, successful families in business*, Palgrave Macmillan, Houndmills, England.

Zimmerman J. L. (2001), "Conjectures regarding empirical managerial accounting research", *Journal of Accounting and Economics*, 32, 1/3: pp. 411–427.