



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea Magistrale in Economia e Management

Il Controllo di Gestione: il caso Whirlpool EMEA S.p.A.

The Management Control System:
Case study Whirlpool EMEA S.p.A.

Relatore: Chiar.mo

Prof.ssa Maria Serena Chiucchi

Tesi di Laurea di:

Elena Di Giusto

Anno Accademico 2018 – 2019

Indice

<i>Introduzione</i>	<i>/</i>
1. Il controllo di gestione	1
1.1. Introduzione al controllo di gestione	1
1.2. Controllo di gestione e controllo strategico	3
1.3. Punti critici del controllo di gestione e soluzioni adottabili	6
1.4. Obiettivi, potenzialità e limiti del controllo di gestione	13
1.5. Dimensione materiale e immateriale del controllo	15
1.6. Tipologie di controllo e condizioni di efficienza	17
2. Un approfondimento sulle tre principali componenti del sistema di controllo manageriale	21
2.1. Il controllo delle azioni	21
2.1.1. Caratteristiche e tipologie di controllo delle azioni	21
2.1.2. Riflessioni generali sui controlli delle azioni	30
2.2. Il controllo dei risultati	34
2.2.1. Caratteristiche principali e condizioni di fattibilità ed efficacia	34
2.2.2. Elementi di controllo dei risultati	40
2.2.3. Potenzialità e limiti del controllo dei risultati	44
2.3. Il controllo del personale e della cultura interna	47
2.3.1. Caratteristiche e principali tipologie	47
2.3.2. Il controllo del personale	48
2.3.3. Il controllo della cultura interna	52
2.3.4. Potenzialità e limiti del controllo del personale e della cultura interna	55
3. Il caso Whirlpool EMEA S.p.A.	57
3.1. Introduzione al caso di studio: il metodo	57
3.2. Brevi cenni su Whirlpool Corporation	60
3.3. Il sistema di controllo manageriale di Whirlpool EMEA	68
3.4. I controlli dei risultati in Whirlpool EMEA	73
3.5. I controlli della cultura interna in Whirlpool EMEA	81
<i>Conclusioni</i>	<i>/</i>

Introduzione

Il controllo di gestione ricopre un ruolo fondamentale nella realtà aziendale quotidiana, imponendosi come “guida delle performance e delle dinamiche aziendali” (Riccaboni, 2018, p. 10), essendo inquadrato nel discorso più ampio del sistema dei controlli manageriali. Infatti, tutte le aziende si trovano a dover implementare una serie di controlli non solo dei risultati, ma anche delle azioni, del personale e della cultura interna finalizzati al raggiungimento degli obiettivi strategici aziendali, riducendo al minimo il rischio di un “effetto sorpresa” nella gestione d’impresa.

Alla luce di tale premessa, l’obiettivo del progetto è quello di offrire un quadro generale del tema complesso dei controlli interni manageriali, con un *focus* sul tema del controllo di gestione anche nell’ottica della pianificazione e del controllo. Per il raggiungimento del risultato il progetto si compone sia di una letteratura a supporto delle considerazioni teoriche, sia di un caso di studio dove è possibile comprendere come la teoria venga quotidianamente applicata all’interno di una azienda multinazionale.

La ragione principale alla base della scelta dell’argomento è da ricercare nel mio lavoro quotidiano come *controller* logistico nell’*head quarter* EMEA di Whirlpool Corporation e nella volontà di analizzare i punti di contatto e di differenza fra la mia realtà quotidiana di una grande multinazionale e la letteratura economica.

La metodologia utilizzata per la componente teorica dell'elaborato consiste nell'analisi critica della letteratura più rilevante sull'argomento, mentre la metodologia utilizzata nel caso di studio è di tipo interventista, dove il mio ruolo all'interno dell'azienda si configura come "membro del *team*", comportando una serie di rischi ed opportunità legati alla stesura della tesi evidenziati all'interno dell'elaborato.

La tesi si compone di tre capitoli, essendo divisa in tre macro argomenti:

- capitolo 1, nel quale vengono proposti un inquadramento generale del problema e analisi del controllo di gestione nel panorama più ampio della programmazione e del controllo;
- capitolo 2, nel quale viene illustrato il sistema dei controlli manageriali interni e viene fatto un approfondimento dei tre principali tipi di controlli: controllo dei risultati, controllo delle azioni e controllo del personale e della cultura interna;
- capitolo 3, caso di studio : il controllo di gestione in Whirlpool EMEA S.p.A..

CAPITOLO 1: IL CONTROLLO DI GESTIONE

1.1 INTRODUZIONE AL CONTROLLO DI GESTIONE

“Il controllo di gestione è un sistema di strumenti, processi, ruoli e soluzioni informali mirate a indurre comportamenti individuali e organizzativi in linea con il raggiungimento degli obiettivi aziendali” (Riccaboni, 2018, p.14). Il controllo di gestione, risulta essere uno degli aspetti chiave della vita di ogni azienda.

Tutte le aziende, da quelle più grandi e strutturate a quelle meno organizzate e di dimensioni più ridotte, mettono in piedi una serie di controlli per prevenire i problemi e pianificare le attività, cercando di essere sempre preparati ad ogni evenienza futura. A seconda della loro complessità, l’orizzonte temporale che cercano di prevedere e controllare risulta più o meno ampio, articolato e complesso, comprendendo spesso differenti scenari, basati sull’andamento non solo interno all’azienda, ma anche del mercato e, in generale, sull’andamento economico.

Nelle imprese di dimensioni maggiori, specialmente in quelle di stampo industriale, la struttura dei controlli risulta essere molto complessa ed articolata, comprendendo la pianificazione non solo delle attività necessarie da svolgere, ma anche della produzione, cercando di ridurre al minimo “l’effetto sorpresa”, prevedendo, attraverso la creazione di differenti scenari, l’impatto che un determinato evento o una determinata situazione possono avere sulla *performance* dell’azienda stessa.

Alla luce di ciò, i controlli che le differenti realtà attuano per prevedere e indirizzare l'andamento dell'azienda sono numerosi e molto differenti fra loro. Quelli che saranno trattati in questa dissertazione non si limitano a quelli classici retroattivi, che implicano la misurazione da parte del *management* dei risultati, il confronto degli stessi con l'*expected* e le eventuali azioni da intraprendere conseguentemente, ma anche quelli proattivi che si focalizzano sull'incoraggiamento, l'aiuto e, talvolta, l'obbligo dei collaboratori ad agire nel migliore interesse dell'azienda (Merchant e Riccaboni, 2001).

I controlli proattivi sui dipendenti, in particolare, implicano una serie di procedure che l'azienda stessa deve mettere in atto per prevenire i problemi che possono essere vari e disparati, avendo come fine ultimo il controllo sull'organizzazione, spingendo i dipendenti a svolgere le attività necessarie e a mantenere un comportamento in linea con la strategia stessa dell'azienda. Esempi pragmatici degli stessi possono essere legati alla pianificazione dei processi, alla divisione dei compiti e alla approvazione delle spese in modo gerarchico (tipicamente nelle grandi aziende l'approvazione, a seconda dell'ammontare sarà sottoposta all'autorizzazione del *manager*, del *director*, del presidente della funzione e, nei casi più esosi, dell'organo amministrativo).

I controlli aziendali, quindi, in generale, comprendono tutti i metodi, le attività e gli strumenti che i *manager* utilizzano per fare in modo che i comportamenti e le azioni dei loro *team* siano in linea con gli obiettivi e con le strategie aziendali. L'insieme di questi meccanismi viene definito *Management Control System (MSC)* e ha come funzione principale quella di influenzare i comportamenti dei dipendenti, rendendoli desiderabili e

facilitando, tramite questi ultimi, il raggiungimento degli obiettivi finali dell'impresa stessa (Merchant, Van der Stede e Zoni, 2013). Ruolo centrale nel sistema dei controlli è ricoperto dal controllo di gestione che deve essere inquadrato nell'orizzonte più ampio del sistema di pianificazione e controllo che inizia con una prima fase di pianificazione strategica, prosegue con periodo di programmazione in cui vengono declinati gli obiettivi strategici e tramutati in azioni e si conclude - per poi ricominciare ciclicamente - in una fase di rilevazione dei risultati e del conseguente confronto con gli obiettivi prefissati, terminando quindi con una analisi degli scostamenti e un input al *team* di *planning* per l'adeguamento della strategia alla luce dei risultati ottenuti.

1.2 CONTROLLO DI GESTIONE E CONTROLLO STRATEGICO

La finalità ultima del controllo di gestione, come appena affermato, risulta quindi essere l'indirizzare il comportamento dei dipendenti in modo efficace ed efficiente per il raggiungimento degli obiettivi strategici aziendali. E' importante ricordare che questi ultimi non necessariamente devono essere quantitativi o finanziari, ma possono essere legati a sostenibilità, sviluppo, posizionamento nel mercato o percezione dell'azienda da parte dei consumatori, o mille altre ragioni. Pertanto, gli obiettivi vengono illustrati da qualsiasi azienda, di piccole o grandi dimensioni, a scopo di lucro o no profit, multinazionale o locale, in quella che viene comunemente definita "Strategia aziendale o d'impresa". Ai fini della trattazione, il *focus* è da porre in particolare sulla pianificazione

strategica intesa come “il processo attraverso il quale si decidono oggi le azioni da intraprendere per raggiungere gli obiettivi di domani” (Ducker, 1973, p. 34), ovvero gli obiettivi che si intendono raggiungere e, conseguentemente, il sistema di controlli che deve essere messo in piedi per monitorare se l’azienda sta andando nella direzione corretta per raggiungerli.

Poiché fare controllo strategico significa diffondere la dimensione strategica all’interno della struttura organizzativa, cercando di far sì che non vi sia separazione tra il momento della formulazione e quello della realizzazione (Bergamin e Barbato, 1991) è facilmente comprensibile il ruolo centrale che il controllo di gestione assume come esecutore e garante della strategia nel breve termine.

La strategia aziendale, infatti, viene solitamente definita a livello centrale dal *top management* in modo globale, viene quindi “calata” alle varie funzioni aziendali che la “declinano” rispettando le linee guida, rendendola pragmatica e applicabile alla propria specifica funzione. Il ruolo della strategia è pertanto centrale nel successo di un’azienda, ma, non sufficiente senza il supporto fondamentale del controllo di gestione che, da uno sguardo di astratto di lungo periodo, deve estrapolare obiettivi e programmi di breve periodo perché la strategia si tramuti in programmi di azione (Riccaboni, 2018). La rivista Fortune nel 1999 nel celebre articolo “*Why CEO fails*” di Walker Kiechel consacra il ruolo del controllo di gestione, affermando che: “*In the majority of cases, we estimate 70%, the real problem isn’t bad strategy, but it’s bad execution*” (Walker Kiechel, Fortune, 1999, p. 22).

Emerge quindi l'importanza che i Sistemi di Controllo di Gestione hanno all'interno di qualsiasi organizzazione, essendo questi il *trait d'union* fra il top management, i manager di linea e di staff e gli obiettivi aziendali. La strategia, infatti, deve sempre risultare dall'analisi dei punti di forza e debolezza dell'azienda nei mercati di riferimento, costituendo così per il *management* una guida nella direzione e nel controllo.

Una volta definita la strategia, è importante che ogni funzione aziendale decida quali sono i suoi obiettivi nel quadro generale della Strategia aziendale, come fare per raggiungerli e quale risorse (umane e finanziarie) stanziare; infatti, come affermato poc'anzi, è importante ricordare che gli obiettivi vengono "calati" dall'alto nelle varie funzioni che decidono i migliori metodi per attuarli. In questo contesto il controllo di gestione svolge un ruolo fondamentale come "l'attività di guida svolta dai *managers*, applicando il meccanismo di retroazione e fondandosi sulla contabilità direzionale per assicurare l'acquisizione e l'impiego delle risorse in modo efficace ed efficiente, al fine di conseguire obiettivi economici prestabiliti" (Brunetti, 1980, p. 11). E' molto importante, soprattutto nelle aziende strutturate, che le strategie aziendali siano formalizzate, scritte e revisionate periodicamente, facendo attenzione a non dimenticare di trasmettere all'intera organizzazione quali sono le innovazioni principali. Infatti, proprio grazie a questo formalismo, risulta più agevole per i controller identificare le alternative più valide di controllo di gestione e optare per quelle che presentano un *trade-off* migliore.

Alla luce di queste considerazioni, risulta comprensibile la profonda differenza e interdipendenza che esiste fra coloro che all'interno dell'azienda si occupano di controllo

strategico e coloro che si occupano di controllo di gestione. Infatti, mentre i primi tendono ad avere un approccio più “esterno” in merito all’azienda, domandandosi regolarmente se la strategia impostata risulta ancora valida o deve essere rivista alla luce di nuove considerazioni provenienti dal mercato, i secondi si focalizzano su cosa accade all’interno dell’azienda, concentrandosi sull’esecuzione della strategia, domandandosi come poterla attuare e gestire nel migliore dei modi, chiedendosi se i dipendenti stanno agendo nel modo più giusto nei confronti dell’azienda, domandandosi se i *manager* stanno indirizzando correttamente il comportamento dei propri sottoposti (Merchant e Riccaboni, 2001). Il controllo di gestione, pertanto, ha come obiettivo primario quello di porsi come una guida verso il raggiungimento dei risultati ritenuti fondamentali dal controllo strategico.

1.3 PUNTI CRITICI DEL CONTROLLO DI GESTIONE E SOLUZIONI ADOTTABILI

La definizione del controllo di gestione come “guida” verso il raggiungimento degli obiettivi considerati fondamentali dal *top management* risulta essere riduttiva qualora non venga sottolineata l’importanza di un atteggiamento proattivo da parte dei dirigenti. Questi ultimi infatti devono occuparsi non solo di far comprendere a tutti i propri *team* quali sono gli obiettivi che l’azienda deve raggiungere, ma anche mettere in piedi una serie di azioni che faccia in modo che i dipendenti agiscano nel miglior interesse dell’impresa (Merchant, Van der Stede e Zoni, 2013).

Fondamentale in letteratura uno studio che mette in luce come ogni impresa sia un sistema che necessita di essere progettato in modo che assista, guidi e motivi il *management* a prendere decisioni e ad agire in maniera coerente agli obiettivi finali dell'organizzazione" (Merchant e Riccaboni, 2001). Risulta importante ricordare come sia centrale il ruolo dei dirigenti, ma sia ancora più importante che essi stessi mantengano degli atteggiamenti positivi per gli interessi dell'azienda. Numerosissimi sono gli esempi di interviste, provenienti soprattutto dal mondo anglosassone, in cui si afferma l'importanza dell'aspetto psicologico del dipendente, perché possa essere indirizzato a far coincidere i propri obiettivi con quelli dell'azienda stessa.

In questa ottica è ben comprensibile il ruolo centrale del controllo, inteso appunto non come opprimente coercizione, ma come guida verso l'assunzione di atteggiamenti desiderabili da parte dei dipendenti. Questi ultimi infatti spesso non possono o non vogliono comprendere quale sia il comportamento più desiderabile, altre volte, banalmente, non sono consapevoli di quale sia l'atteggiamento più corretto da adottare.

Alla luce di queste considerazioni, l'introduzione dei sistemi di controllo risulta essere necessaria, dovute situazioni comportamentali le cui cause principali sono da ricercare in: mancanza di direttive, problemi motivazionali e limitazioni personali.

La mancanza di direttive è una delle cause maggiori di comportamenti non desiderabili, perché, semplicemente, se i dipendenti non sanno cosa l'organizzazione desidera che loro facciano è difficile che possano con il loro comportamento raggiungere obiettivi

desiderabili per l'azienda. Risulta facilmente comprensibile, alla luce del forte legame tra la strategia e il controllo, capire che se la declinazione della stessa non avviene correttamente dal *top management* al singolo dipendente quest'ultimo non riesce a capire né gli obiettivi aziendali, né quelli individuali. Un problema tipico delle grandi aziende è che le strategie siano ben definite, siano comunicate a tutti i dipendenti, ma rimangano spesso troppo teoriche, manchino cioè di obiettivi pragmatici, dettagli operativi che, non essendo palesati, facciano perdere di vista all'individuo quale possa essere il suo contributo quotidiano al raggiungimento del grande obiettivo generale dell'azienda.

I problemi motivazionali sorgono quando gli interessi dell'impresa e gli interessi del singolo non coincidono perfettamente e quest'ultimo, pur avendo compreso cosa l'azienda gli richiede, decide deliberatamente di non farlo, assumendo un atteggiamento oppositivo. E' importante sottolineare come spesso anche i manager prendano decisioni coerenti con i propri interessi invece che con quelli aziendali, creando danni all'impresa spesso maggiori dei dipendenti, con finalità più differenti, come, per esempio, per accrescere il peso della propria posizione in azienda. Alla luce di queste considerazioni è importante pensare che ogni atteggiamento dannoso per l'azienda può essere ricondotto a diverse cause, non conoscenza degli obiettivi, talvolta alla leggerezza del singolo nel commettere determinate azioni, e, a volte, nella mancata buona fede. In parte questo può essere attenuato attraverso il controllo di gestione che dà chiarezza sugli obiettivi e anche tramite controlli che possano prevenire alcuni comportamenti dannosi.

Infine le limitazioni professionali sono l'ultima grande famiglia di problemi comportamentali che spingono ogni azienda a dotarsi di un sistema di controlli ben strutturato. I problemi legati alle limitazioni personali sono riconducibili a moltissime motivazioni differenti, come limiti di preparazione (ad esempio conoscenze specifiche per portare a termine un determinato compito), limiti caratteriali (ad esempio timidezza in ambienti ostili) o limiti legati all'esperienza (ad esempio collegati a situazioni complesse). A volte però le limitazioni personali sono più complesse, dovute ad esempio a una definizione non corretta dei processi, a qualità del dato non ottimale perché ad esempio non obiettiva, oppure a mancanza di informazioni fondamentali. Le aziende più strutturate cercano di sopperire al problema delle limitazioni personali sia facendo un'accurata selezione iniziale, coinvolgendo, ad esempio, nelle fasi iniziali di selezione del personale *team* di psicologi del lavoro, sia fornendo ai dipendenti corsi di formazione, non solo professionale, ma anche di crescita umana. Sono frequenti infatti nelle aziende più strutturate (e abbondantemente nelle grandi società di consulenza) corsi di *leadership* e corsi professionalizzanti, per formare un personale sempre più idoneo a portare a termine le proprie mansioni.

Il problema principale legato ai problemi comportamentali è che spesso si verifica la coesistenza delle tre problematiche in un singolo dipendente. E' facilmente comprensibile capire perché ciò avvenga: non possedendo le competenze necessarie per un determinato ruolo il dipendente non capisce bene cosa l'azienda desidera che egli faccia e, di

conseguenza, si stenta fortemente demotivato ed è portato a impegnarsi nel raggiungimento dei propri interessi invece che di quelli dell'impresa.

I problemi legati alla sfera "umana" dei dipendenti sono così grandi, complessi e in continua evoluzione che è necessario un continuo aggiornamento da parte delle aziende per prevenire comportamenti sbagliati. L'ex presidente dell'ALCOA Paul H. O'Neill, interrogandosi sui problemi legati al controllo afferma: "Non possiamo avere successo se insistiamo con l'usare i tradizionali sistemi gestionali basati sui momenti del comando e del controllo, in cui molte migliaia di persone credono che il loro unico compito sia fare solo ciò che viene detto loro".

Tutte le aziende, quindi, si trovano quotidianamente ad avere a che fare con una serie di problematiche legate alla massimizzazione del profitto, dovute a comportamenti non desiderabili da parte dei propri dipendenti che richiedono l'implementazione di controlli complessi da istituire per prevenire, ridurre e, nel migliore dei casi, eliminare situazioni non piacevoli. Esistono però dei casi molto particolari che permettono di compiere una scelta differente, sicuramente più efficiente in termini di controllo, evitando, quando possibile, i problemi stessi.

L'eliminazione di un'attività è certamente uno dei metodi più efficienti per eliminare il problema del controllo, eliminando ogni problema connesso alla radice. Infatti, trasferendo a terzi i rischi ed i benefici di una determinata attività chiaramente i problemi di controllo interno non saranno più dell'azienda delegante, ma del nuovo imprenditore.

Le forme giuridiche utilizzabili sono molteplici, alcune più drastiche, come la cessione del ramo o il disinvestimento in un determinato progetto, altre più soft e più facilmente reversibili, come il subappalto o il contratto di licenza.

Una menzione particolare merita l'*outsourcing*, ovvero la cessione da parte di un'impresa di un dato processo o attività nonostante sarebbe in grado di svolgerla internamente, ma che sceglie per differenti motivi di delegare terzi. Sicuramente i problemi legati al controllo vengono eliminati perché passano al nuovo imprenditore, ma una serie di conseguenze, alcune positive altre negative, ne derivano. I vantaggi maggiori, oltre al discorso legato al controllo, sono sicuramente da ricercare in una maggiore flessibilità e in una variabilità nella struttura dei costi, mentre gli svantaggi più comuni sono legati a una perdita di controllo, coordinamento, alla perdita di competenze e di conoscenze e alla capacità di presidiarle e a un aumento di dipendenza da terzi.

Questa pratica è da inquadrare nel più ampio quadro di un panorama aziendale complesso, dove le aziende, a differenza degli anni '80 in cui erano tipicamente verticali, sono solitamente orizzontali, specializzate in un settore o in un prodotto, e operano solamente nel settore in cui eccellono, esternalizzando tutte le altre operazioni. Un esempio tipico dell'azienda moderna orizzontale è da ricercare in quelle che erano le grandi aziende italiane nel secondo dopoguerra, come Fiat per citarne una su tutte, che negli anni si è scomposta in numerose realtà, essendo oggi un gruppo complesso e articolato in cui ogni azienda è specializzata in un unico settore (esempio tipico scissione: Magneti Marelli – Fiat).

Un altro strumento molto utile per evitare i problemi di controllo è quello dell'automatizzazione dei processi più meccanici, purché questo non implichi perdita di qualità del servizio o qualità del prodotto. Infatti, grazie alla ingegnerizzazione dei processi, moltissime funzioni prima svolte dall'uomo vengono delegate alle macchine che, certamente, non presentano dei problemi comportamentali come i dipendenti, a cui solitamente viene invece lasciato il compito di analizzare i risultati che le macchine stesse hanno prodotto. I limiti dell'automatizzazione sono certamente molteplici, legati a discorsi di fattibilità (chiaramente non tutti i processi sono automatizzabili), costo (il costo opportunità dell'automatizzazione non sempre è positivo) e valutazione complessiva del progetto (il rischio, chiaramente, è che vi siano dei nuovi problemi magari peggiori di quelli legati ai dipendenti).

Un'altra soluzione molto comune per l'eliminazione dei problemi di controllo è la centralizzazione delle attività che può essere sia di tipo organizzativo (ad esempio una società complessa con differenti sedi centralizza nell' *head quarter* tutte le principali attività), sia di tipo manageriale (poco spazio d'azione ai dipendenti e molto potere ai *manager*) che di tipo spaziale (in un unico piano di un unico edificio si accorpa tutta la funzione in cui si svolgono tutte le attività e si prendono le decisioni più importanti). Ovviamente questa pratica non è realizzabile al 100% perché, anche nelle organizzazioni più piccole, è impossibile per l'imprenditore riuscire a prendere ogni singola scelta, ma è necessario restringere il campo alle sole scelte fondamentali.

Infine una soluzione ampiamente applicata e condivisa per la riduzione dei rischi legata ai problemi di controllo è quella di condividere i rischi con società esterne, abbattendo così l'esposizione dell'impresa stessa. Gli esempi sono numerosi e trovano differenti espressioni giuridiche, come le polizze assicurative, per tutelarsi da perdite potenziali che l'azienda non potrebbe sostenere, e le joint venture, dividendo così con dei partner commerciali il rischio legato ad un determinato affare.

1.4 OBIETTIVI, POTENZIALITÀ E LIMITI DEL CONTROLLO DI GESTIONE

Le aziende, una volta eliminati i problemi evitabili legati al controllo, sono chiamate a decidere quali controlli implementare e come strutturare l'intero sistema dei controlli, poiché, come affermato in precedenza, il controllo di gestione risulta un elemento vitale per l'esistenza dell'impresa stessa (Simons, 2005). Quest'ultimo, infatti, ha degli obiettivi di supporto all'azienda molto importanti, primo fra tutti, come precedentemente trattato, quello del raggiungimento di obiettivi aziendali attraverso l'incoraggiamento di atteggiamenti individuali positivi per l'azienda. Un altro elemento fondamentale risulta essere il monitoraggio costante dell'attività aziendale, attraverso il quale è possibile comprendere non solo quale sia l'andamento generale dell'azienda, ma anche quali siano le prestazioni che i *manager* stanno svolgendo. Infatti, confrontando i risultati dell'attività di impresa con quelli programmati è possibile comprendere come sta andando l'azienda e analizzare le cause degli eventuali scostamenti. Questa importante conoscenza della

realtà aziendale permette anche il raggiungimento di un ulteriore obiettivo del controllo di gestione: quello della trasparenza e della correttezza dei comportamenti del *management* a favore di tutti gli *stakeholder*.

I benefici legati al raggiungimento di tali obiettivi sono molteplici e hanno tutti, come ultima conseguenza, la creazione di un'azienda più profittevole. Infatti, i benefici del controllo di gestione sono vari, legati soprattutto alla cultura aziendale, ovvero alla creazione di un ambiente lavorativo meritocratico, dove contano gli sforzi del singolo e sono importanti i contributi di ogni individuo. Questa atmosfera non solo contribuisce al rafforzamento della motivazione individuale e al senso di appartenenza all'azienda, ma influisce anche sulle metodologie di comunicazione interna, rendendo l'ambiente più trasparente e le priorità aziendali più chiare. Infatti, la partecipazione diretta dei vari responsabili ai meccanismi di controllo permette loro di essere più consapevoli degli obiettivi che l'azienda ha nel breve e nel lungo periodo e comprendere, rispetto al *budget*, a che punto del cammino si trova per il raggiungimento dei risultati.

Il sistema dei controlli così delineato deve però essere costantemente monitorato, al fine di evitare criticità comuni connesse all'impostazione del modello stesso, poiché infatti, i rischi connessi sono l'altra medaglia dei benefici ambiti, motivo per cui il *management* deve prestare particolare attenzione nell'impostazione del modello. Primo fra tutti il rischio di avere un focus troppo legato al breve periodo, trascurando gli obiettivi di lungo periodo a causa di valutazioni di breve a cui sono collegate remunerazioni. Inoltre, è importante mettere periodicamente in discussione gli indici di profittabilità e le specifiche

misurazioni adottate internamente, per non rischiare di perdere il quadro generale dell'andamento dell'azienda, focalizzandosi solo su alcuni risultati. Il rischio più grande, infine, è quello di fare un vero e proprio *make-up* contabile dell'azienda, ritoccando i documenti contabili della stessa, portando così a nascondere i reali problemi o a sottolineare solamente gli aspetti che fanno più comodo al management, muovendosi fra opportunità di *accounting* e vere e proprie frodi. In generale, il rischio di un sistema di controlli molto presente e strutturato è quello di creare un clima stressante e molto competitivo che, a lungo andare, rischierebbe di produrre l'effetto contrario a quello desiderato.

1.5 DIMENSIONE MATERIALE E IMMATERIALE DEL CONTROLLO

Il controllo di gestione è un complesso sistema di strumenti e processi che contribuiscono non solo al raggiungimento degli obiettivi, ma supportano anche il *management* nelle decisioni. La scelta dei mezzi di controllo è importante che sia in linea con la cultura interna aziendale, perché è fondamentali che gli strumenti vengano accettati, capiti e condivisi all'interno dell'impresa (Catturi e Riccaboni, 2001).

Per questo Riccaboni e Donna convengono sul fatto che il controllo di gestione abbia caratteristiche materiali e immateriali e, mentre le prime sono di più semplice comprensione, le seconde meritano una trattazione dettagliata. Infatti, mentre le componenti materiali del controllo sono tangibili, quelle immateriali sono più evanescenti

e fortemente influenzate dall'ambiente in cui operano, come l'aspetto istituzionale di un determinato ambito economico, le caratteristiche umane di chi opera nel dipartimento e il rapporto che l'impresa decide di avere con i vari *stakeholder*.

La dimensione materiale di un controllo si compone di una componente statica ed una dinamica: la prima è rappresentata dalla mappa delle personalità e dalla struttura tecnica di supporto, mentre la seconda dal vero e proprio processo che rende il controllo operativo. La mappa delle responsabilità è un elemento molto importante per comprendere i ruoli in azienda, il grado di strutturazione, di burocratizzazione e chi ha maggiore potere decisionale.

Per quanto riguarda la componente immateriale, invece, comprende aspetti meno evidenti del controllo di gestione, come la reale *accountability* di un processo e la modalità di gestione di un controllo. Per comprendere pienamente un processo di controllo, infatti, è fondamentale capire di chi è l'*ownership*, comprendendo la differenza tra la persona formale di riferimento, spesso decisa dalla legge, e chi materialmente svolge un determinato processo, essendo, in realtà, l'*owner* del risultato. Le modalità di gestione del controllo, infine, possono essere moltissime e, sempre Donna e Riccaboni, ci forniscono degli esempi pragmatici per comprendere quante sfumature si possono cogliere nelle diverse organizzazioni. Infatti, moltissimi elementi influenzano il controllo di gestione come il grado di autonomia del management, il potere decisionale che hanno i controller, l'equilibrio che l'azienda sceglie fra *timing* e *accuracy* e l'importanza che i risultati hanno a prescindere da cause che non dipendono dal *management*.

1.6 TIPOLOGIE DI CONTROLLO E CONDIZIONI DI EFFICIENZA

Descritto ampiamente il contesto in cui il sistema di controllo manageriale si colloca all'interno dell'azienda e sottolineate le sue caratteristiche peculiari, è importante descrivere quali sono gli strumenti utilizzabili dalle singole imprese, ovvero quali sono le tipologie di controlli che ogni azienda può mettere in piedi nel panorama più ampio del sistema di controllo manageriale: controllo dei risultati (più comunemente definito controllo di gestione), controllo delle azioni, controllo del personale e della cultura interna.

Nello specifico, il controllo dei risultati è storicamente la prima forma di controllo di cui le aziende si sono dotate, partendo dalla contabilità analitica, passando per l'analisi attraverso indici economici e finanziari, fino ad arrivare a complessi strumenti moderni, come il *budget*, i sistemi di *reporting* e la *Balanced scorecard*. La centralità del controllo dei risultati nel sistema dei controlli manageriali è indiscussa, tanto da far affermare a Brunetti (1980, p. 10) che il controllo di gestione è: "l'attività di guida svolta dai *managers*, applicando il meccanismo di retroazione e fondandosi sulla contabilità direzionale". Sebbene la loro primaria e fondamentale importanza, è anacronistico considerare i controlli sui risultati l'unico strumento di controllo manageriale, poiché, non sempre, risultano la scelta migliore e più efficiente.

Come anticipato, ogni azienda ha un sistema complesso di controlli manageriali interni, una importante categoria di questi sono costituiti dai controlli sulle azioni che si

sostanziano in soluzioni che fanno in modo che il singolo dipendente sia obbligato a prendere una determinata scelta di compiere o non compiere un'azione ritenuta di beneficio o dannosa per l'azienda (Merchant e Riccaboni, 2001). Sono controlli molto efficaci che rappresentano una delle soluzioni più dirette di controllo, a condizione che si conosca perfettamente quali azioni sono desiderabili e quali no.

Infine, una terza tipologia molto importante di controllo è rappresentata dai controlli sul personale e sulla cultura interna che vede come protagonisti i dipendenti, attraverso le loro scelte e il loro monitoraggio reciproco. Infatti, grazie all'aiuto delle risorse umane nella scelta del personale e una serie di iniziative volte a creare un clima di collaborazione, la cultura aziendale diventa un elemento chiave nell'ampio panorama del controllo manageriale.

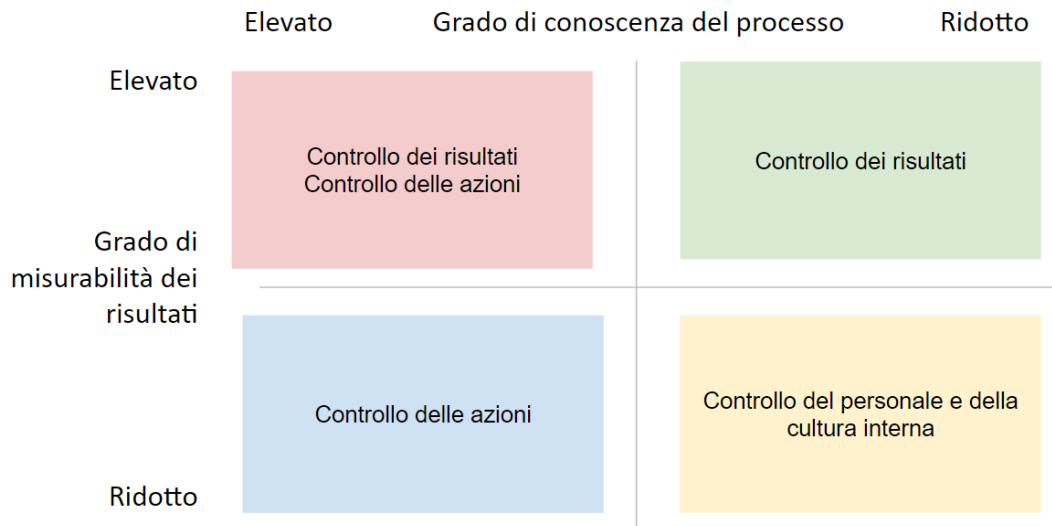
Le tre differenti espressioni del sistema di controllo manageriale risultano fondamentali al fine del raggiungimento degli obiettivi aziendali e, poiché il sistema di controllo è l'insieme dei meccanismi progettati per aiutare l'organizzazione aziendale a regolarsi (Otley, 1995), non esiste un mix universale perfetto per tutte le aziende delle tre componenti di controllo, ma ogni impresa deve trovare il proprio equilibrio fra i tre pilastri del sistema di controllo manageriale.

Nonostante ciò, esistono delle condizioni obiettive che permettono di scegliere che tipo di controllo applicare in determinate situazioni in base a due variabili fondamentali: la conoscenza del processo e la possibilità di misurare il risultato del processo stesso.

Ovvero, da un lato bisogna comprendere qual è il grado di conoscenza da parte dei *manager* del processo e quali sono le azioni desiderabili per ottenere un determinato risultato, mentre dall'altro comprendere il grado di misurabilità dei risultati ottenuti (Riccaboni, 2018).

Infatti, nel caso in cui un processo sia perfettamente conosciuto, i responsabili siano perfettamente consci di quale sia il risultato desiderato, ma i risultati non siano facilmente misurabili, la scelta più indicata sarà quella di imporre un controllo delle azioni; al contrario, qualora le dinamiche del processo non siano chiare, ma i risultati siano facilmente misurabili la soluzione migliore sarà quella di implementare un controllo dei risultati. Nel caso sfortunato in cui non si conoscano bene i processi, né i risultati desiderati la soluzione migliore risulterà essere quella di creare un controllo del personale e sulla cultura interna. Infine, nella migliore delle ipotesi, nel caso in cui ci sia un grado elevato di misurabilità dei risultati e un grado elevato di conoscenza del processo di trasformazione la soluzione più efficiente tra controllo delle azioni e controllo dei risultati risulterà semplicemente quella meno dispendiosa (si veda la figura 1.1).

Figura 1.1 – Condizioni di efficacia delle varie tipologie di controllo



Fonte – Riccaboni, 2018, p. 37.

CAPITOLO 2: UN APPROFONDIMENTO SULLE TRE PRINCIPALI COMPONENTI DEL SISTEMA DI CONTROLLO MANAGERIALE

2.1 I CONTROLLI DELLE AZIONI

2.1.1. Caratteristiche e tipologie di controllo delle azioni

In generale, il sistema di controllo manageriale trova espressione in azienda in due modalità principali: il controllo retroattivo e il controllo proattivo (Merchant, Van der Stede e Zoni, 2013). Quest'ultimo risulta sicuramente uno degli aspetti più interessanti e innovativi dei sistemi di *management control system* moderni che, invece di analizzare i risultati a consuntivo, cercano di mettere in piedi azioni che possano indirizzare proattivamente i risultati. Come evidenziato nel capitolo precedente, il sistema dei controlli aziendali si articola in tre grandi famiglie e, in questo capitolo, l'attenzione maggiore verrà posta nei controlli sulle azioni.

E' importante ricordare che non sempre la scelta di controllare le azioni risulta efficace e, la ragione, non è solo da ricondurre al grado di conoscenza dei processi e della misurabilità dei risultati. Spesso infatti è necessario domandarsi prima se un'azione sia osservabile e se si è pienamente consapevoli del rapporto corretto di causa-effetto fra azioni e risultati desiderati. Infine, anche qualora i controlli precedenti abbiano esito positivo, è importante che i *manager* riflettano se desiderano portare innovazione nel processo in questione. Infatti, il controllo delle azioni imponendo ai dipendenti le modalità di

svolgimento di una determinata mansione porta naturalmente a una standardizzazione delle procedure di lavoro e, conseguentemente, a un limite all'innovazione (Simons, 2004).

Sono numerose le tipologie di controllo delle azioni che possono essere messe in atto in un'azienda, tra le più importanti l'attenzione posta sarà su: le restrizioni comportamentali, le verifiche preventive, l'assegnazione della responsabilità per determinati processi e la ridondanza nell'assegnazione delle responsabilità (Merchant e Riccaboni, 2001). Di seguito verranno analizzate nel dettaglio.

Le restrizioni comportamentali

Le restrizioni comportamentali sono un classico esempio di controllo di tipo negativo che cercano di prevenire il compiere azioni che non dovrebbero essere compiute da determinate persone non addette a quella specifica mansione, rendendo praticamente impossibile lo svolgimento dell'azione stessa. Gli esempi più classici includono restrizioni fisiche, amministrative e/o legate al proprio ruolo aziendale.

Una restrizione di tipo fisico, ad esempio, può essere data dalla limitazione di accesso a determinati luoghi fisici (ad esempio chiavi per entrare nella cassaforte di una banca) o a determinate informazioni (ad esempio password per l'accesso a determinati file, software o informazioni criptate). La situazione tipica che si verifica nelle aziende, ad esempio, è una limitazione di accessi a determinate funzioni legate al sistema gestionale. Infatti, ogni

utente, in base alla propria mansione, avrà una serie di accessi al software gestionale per controllare o agire proattivamente legate al proprio ruolo aziendale, prevenendo così il compimento di azioni che non gli spettano e che potrebbero danneggiare altre funzioni.

Le restrizioni di tipo amministrativo riguardano invece maggiormente il ruolo che ogni individuo ha in un'impresa. Nello specifico, una forma di controllo tipica è quella che pone restrizioni alla capacità decisionale in base al ruolo e al livello gerarchico che un individuo ha in una azienda. L'esempio classico di restrizione amministrativa è dato dalla possibilità di spesa economica che ogni impiegato ha in base alla propria funzione e in base alla propria posizione gerarchica. Infatti, ad esempio, un *white collar* che lavora nel *procurement* avrà un margine di spesa maggiore rispetto ad un suo pari livello che lavora nelle risorse umane, avendone però meno di un *manager* che lavora con lui nel settore acquisti. Le modalità di restrizione della spesa, in questo esempio, risulteranno molto semplici e di facile attuazione, limitando semplicemente attraverso un *software* gestionale l'approvazione dell'emissione di ordini e del pagamento di fatture. Le aziende più complesse e articolate sono solite mettere in piedi una serie di controlli, chiedendo spesso supporto alla funzione di *internal audit*, per migliorare i controlli interni e renderli sempre più efficaci.

Le restrizioni legate al proprio ruolo aziendale, infine, sono legate all'assegnazione specifica di un compito ad un impiegato, obbligandolo così a dividere con altri la responsabilità e spingendolo a svolgere con altri le azioni necessarie per portare a compimento un determinato processo. Questa suddivisione rigida nei ruoli è tipica delle

realità aziendali più grandi, dove ognuno ricopre un ruolo ben preciso e definito, meno presente (e di più difficile attuazione) nelle realtà più piccole (e, di conseguenza, meno strutturate). L'esempio più classico della divisione dei ruoli si può riscontrare nel processo di vendita di un bene; tipicamente il responsabile della vendita è differente dal responsabile dell'incasso della fattura e differente da chi rileva contabilmente l'avvenuto pagamento.

La divisione dei ruoli, combinata a restrizioni amministrative e fisiche viene definita dai contabili come uno dei principali metodi di controllo, un vero e proprio pre-requisito per il controllo interno. La combinazione di questi metodi di controllo è spesso efficace per ottenere processi "a prova d'errore", o come li definisce il *lean management*, processi "Poka-Yoke" (Schonberger, 1987). Questa espressione giapponese nasce in Toyota negli anni '60 per descrivere "any mechanism in a lean manufacturing process that helps to avoid mistake" e che, in letteratura, è stata ampiamente studiata. La lezione che il *top management* ha imparato dall'azienda nipponica consiste nell'assicurare che le corrette condizioni esistano prima dell'esecuzione di ogni *step* di una ampia e complessa procedura, prevenendo, correggendo e prestando attenzione ad errori che possono capitare nell'attuazione della procedura stessa, legati sia a comportamenti dei dipendenti che ad azioni svolte col supporto delle macchine. L'esempio tipico di un processo "poka-yoke" è l'utilizzo della lavatrice: poiché è fondamentale che l'oblò sia chiuso prima che il lavaggio inizi, è impossibile avviarlo se non è correttamente chiuso. L'approccio *lean* giapponese, molto diverso da quello tradizionale americano, sta prepotentemente

entrando nelle aziende più grandi e strutturate, obbligando il *top management* ad aggiornarsi, partecipare a corsi di formazione e a proporre soluzioni sempre più in linea con questa visione focalizzata sulla qualità e sulla agilità dei processi, cercando soluzioni innovative in differenti funzioni.

Le verifiche preventive

Le verifiche preventive rappresentano una forma di controllo delle azioni molto efficace, le quali permettono di obbligare il dipendente a chiedere il parere di un terzo prima di compiere una determinata azione. Le stesse possono essere più o meno formali e più o meno strutturate a seconda del tipo di azienda, della sua organizzazione e della sua gerarchia. Molto spesso le grandi aziende si trovano ad avere una struttura di controlli interni più complessa che, banalmente, blocca “automaticamente” la procedura, spingendo il dipendente ad una richiesta formale. Le verifiche informali, dal canto loro, non vanno però sottovalutate, sono spesso quotidiane e più di “informazione” che realmente finalizzate alla richiesta di un permesso, ma aiutano a capire la reazione che si avrà qualora si decida di procedere, nonostante il parere contrario della controparte aziendale.

Ovviamente, in base al tipo di azione che si desidera intraprendere, il livello gerarchico che è necessario coinvolgere risulterà differente, banalmente potrà essere interpellato il responsabile di una funzione nel caso in cui si decida di intraprendere un progetto di

miglioramento della qualità dei dati, il responsabile di un dipartimento qualora si decida di intraprendere un progetto di ottimizzazione dei costi, l'amministratore delegato qualora si decida di riorganizzare l'intero organigramma aziendale (Merchant e Riccaboni, 2001). Infatti, risulta fondamentale nelle aziende più complesse la presenza di una "Matrice delle Responsabilità" perché chiunque abbia rapporti di lavoro con una determinata funzione, sappia a chi rivolgersi in caso di necessità.

Gli esempi legati alle verifiche preventive possono essere numerosissimi, un esempio pragmatico può essere legato alla decisione di chiudere un magazzino e dirottare verso altri la merce. Nel caso in cui, ad esempio, la logistica ritenga che sarebbe conveniente chiudere un magazzino è necessario che il responsabile del progetto si interfacci non solo con il capo della sua funzione per mostrare le proprie conclusioni, ma sarà necessario interfacciarsi anche con tutti le funzioni che hanno un ruolo di *business partnership*. Infatti, sarà importante parlare con il dipartimento IT per chiedere quali sono gli impatti a livello di software che l'operazione avrà, interfacciarsi con il *finance* che controlla i risultati dei magazzini e con il *planning* che tenga in considerazione, in base alle vendite, alla produzione e agli acquisti, la chiusura di tale magazzino.

Le verifiche preventive sono un meccanismo semplice e molto efficace, tanto da essere attuato non solo nelle piccole e grandi imprese, ma anche dalle istituzioni stesse. Un esempio tipico è quello della richiesta all'organismo *antitrust* di competenza prima di effettuare qualsiasi operazione di fusione o acquisizione. L'autorizzazione preventiva a procedere fa risparmiare tempo, soldi e risorse ai protagonisti dell'operazione, i quali non

avviano neanche trattative se non hanno l'autorizzazione a procedere da parte dell'organismo di controllo.

La responsabilità per le azioni svolte

Una forma di controllo poco rigida, ma molto importante, risulta quella della responsabilizzazione del dipendente e della convinzione dello stesso a ritenersi responsabile del processo in cui è coinvolto. Questo aspetto del lavoro dipendente e del rapporto gerarchico aziendale è così fondamentale da essere spesso inserito nei valori stessi dell'azienda, che richiede persone che si prendano la responsabilità del risultato di un determinato processo.

Perché questo tipo di controllo molto efficace venga implementato sono necessarie alcune caratteristiche a priori:

- devono essere stabilite quali azioni sono accettabili e quali no;
- devono essere efficacemente comunicate ai dipendenti quali sono le azioni preferibili e devono essere comprese da questi ultimi;
- devono essere monitorate le azioni messe in atto da parte dei dipendenti;
- devono essere premiate le azioni considerate positive e punite quelle considerate negative.

Ovviamente una serie così strutturata di controlli sarà complicata da mettere in piedi sia nelle piccole aziende, dove la divisione dei ruoli e le attività che ciascuno svolge sono poco

formalizzate, sia nelle grandi aziende, dove è fondamentale che gli obiettivi siano correttamente “calati” dall’alto, rischiando che nella trasmissione dei punti fondamentali della strategia aziendale dall’amministratore delegato ai dipendenti (e nella attuazione pratica della stessa) alcuni aspetti chiave vengano tralasciati.

Un esempio classico tipico del sistema dei controlli manageriali nella responsabilità per le azioni svolte è da riscontrare nel budget che viene formalizzato verso la fine di ogni anno e pianifica l’andamento dell’azienda nell’anno successivo. Infatti, ogni responsabile di funzione ha un ruolo centrale nella definizione del budget che riguarda il proprio dipartimento, stimando i costi che dovrà sostenere, basandosi sulle *revenues* previste. L’aspetto centrale di ogni partecipante al budget è che viene creato un vero e proprio conto economico prospettico dove ogni responsabile di funzione è responsabile della spesa che dichiara che sosterrà l’anno successivo. La deviazione dal target sarà analizzata dal *top management* aziendale, che certamente prenderà dei provvedimenti conseguenti: verranno premiati coloro che non si discosteranno (o lo faranno in positivo) dal budget e verranno puniti coloro che, al contrario, si discosteranno dal *forecast*, purché il risultato sia accuratamente neutralizzato da aspetti non a loro stessi direttamente imputabili (Riccaboni, 2018). L’aspetto “punitivo” del controllo della responsabilità delle azioni svolte risulta centrale in ogni organizzazione che desidera attuare questo tipo di controllo.

Un altro esempio tipico nei controlli sulla responsabilità delle azioni è quello legato alle normative sulla qualità che si attuano imponendo importanti standard sia all’interno, nella decisione e nella implementazione dei controlli che lo standard richiesto sia

raggiunto, sia all'esterno, come per esempio per i fornitori che se desiderano collaborare con l'azienda devono mantenere lo stesso livello di qualità richiesto da quest'ultima.

Il successo della responsabilità delle azioni svolte da parte del dipendente ha portato, nel tempo, alla creazione di particolari esperienze (con conseguenti formalizzazioni giuridiche) come il *franchising*.

Ridondanza nell'assegnazione dei compiti

Per concludere, la ridondanza nell'assegnazione dei compiti è una tecnica di controllo molto particolare che merita una citazione a sé stante, spesso ritenuta troppo dispendiosa dai settori che decidono di non applicarla (solitamente perché non "obbligati" dal mercato in cui operano). Lo strumento, infatti, risulta essere molto particolare perché richiede di assegnare ad un gruppo di persone più numerose di quello necessario un determinato compito, qualora sia fondamentale che questo sia portato a termine in un determinato lasso di tempo. Spesso uno degli aspetti pratici meno conosciuti è che si affida un progetto a un determinato gruppo di persone e si decide di avere un importante gruppo di *back up* qualora i designati non siano sufficienti e/o idonei al raggiungimento del risultato. Questo tipo di controllo è tipico di ambienti molto complessi e competitivi, come l'informatica e la sicurezza, dove il *timing* risulta essere fondamentale.

2.1.2. Riflessioni generali sui controlli delle azioni

I controlli sulle azioni sono molto importanti ed efficaci, ma perché possano essere messi in atto, è necessario che i *manager* siano ben consapevoli di quali azioni siano desiderabili, che siano certi che le azioni desiderabili siano realizzabili e che vengano, poi, realizzate, ovvero che sia possibile controllare che il dipendente le abbia svolte. Inoltre, è necessario che non ci sia volontà di innovazione nel processo e che i comportamenti indicati dal *management* come ideali siano già efficienti.

Infatti, come abbiamo già accuratamente spiegato nel capitolo precedente, il *top management* decide la linea strategica dell'azienda e questa viene declinata in obiettivi aziendali e "calata" fra le varie funzioni. Risulta fondamentale, perché i controlli sulle azioni vengano implementati e risultino efficaci, che tutti i dirigenti aziendali capiscano bene gli obiettivi e che capiscano quali siano le azioni desiderabili, affinché possano trasmettere questa conoscenza ai propri *team* e mettere in piedi una serie di controlli sulle azioni finalizzati alla realizzazione di comportamenti positivi per l'azienda da parte dei dipendenti. La conoscenza delle azioni desiderabili è sempre un punto molto complesso per il *management* che spesso è in difficoltà nel "tradurre" la strategia, tipicamente teorica, nella prassi aziendale, per definizione molto pratica. Le soluzioni più comuni nel capire quali siano i comportamenti desiderabili sono solitamente legati allo studio dei modelli di azione o ai risultati ottimali in una determinata situazione, oppure, nei casi più complessi, al ricorso a consulenti per la comprensione di quali azioni siano desiderabili e quali risultati ottimali.

La consapevolezza di quali azioni siano desiderabili non è quindi sufficiente per l'implementazione dei controlli sulle azioni, ma è anche necessario che queste siano realizzabili e che, una volta trascorso il periodo necessario, queste vengano portate a compimento. È fondamentale quindi l'aspetto legato all'osservazione dei comportamenti, la precisione nell'osservazione e l'obiettività nella valutazione, insieme alla neutralizzazione dei risultati da elementi non riconducibili al dipendente. Molto importante risulta anche la tempestività della valutazione, soprattutto nell'assegnazione di responsabilità per azioni svolte, perché il feedback e gli spunti forniti al dipendente possano essere applicati efficacemente.

Inoltre, i controlli sulle azioni sono fondamentali nella struttura dei controlli aziendali perché rappresentano un importante strumento proattivo che previene in tutti i casi, ad eccezione della Responsabilità delle azioni, il verificarsi di comportamenti non desiderabili per l'azienda (qualora, ovviamente, il controllo venga implementato correttamente). La responsabilità delle azioni, infatti, se correttamente messa in atto, può comunque essere considerata un potente strumento di rilevazione che porta alla luce tipicamente comportamenti negativi attuati e, qualora il *timing* del controllo sia corretto e tempestivo, possono essere intraprese azioni correttive in breve tempo.

Inoltre le aziende che riescono ad utilizzare i controlli sulle azioni correttamente possono ridurre (e nei migliori dei casi risolvere) moltissimi problemi legati alla sfera del singolo individuo. Infatti, i controlli sulle azioni sono centrali e spesso risolutivi nei casi di problemi comportamentali legati alla motivazione del dipendente, perché, tramite un controllo

costante e una formalizzazione molto importante dei compiti, anche i dipendenti meno incentivati a intraprendere comportamenti positivi possano averli, sentendo la pressione di un costante controllo da parte del *management*, con cui si sentono di condividere obiettivi e responsabilità. Inoltre, questi tipi di controlli (ad eccezione, solitamente, delle restrizioni comportamentali) aiutano il dipendente a svolgere la propria mansione anche qualora ci siano delle importanti limitazioni personali, poiché egli si sente, proprio grazie a costanti controlli nelle sue azioni, di dover colmare il gap necessario allo svolgimento della propria funzione. Infine, i controlli sulle azioni risultano molto efficaci anche in merito ad uno dei problemi più comuni nelle grandi imprese che è quello della mancanza di direzione. Infatti, i controlli sulle azioni possono ampiamente intervenire grazie sia all'introduzione di verifiche preventive, che obbligano il dipendente e il suo superiore a confrontarsi costantemente, sia all'introduzione dell'assegnazione di responsabilità per lo svolgimento di determinati compiti, che obbliga il *management* a valutare periodicamente l'operato dei propri sottoposti.

I controlli sulle azioni, presentano però anche importanti problematiche legate alla difficoltà dei presupposti fondamentali per poterle implementare (di cui ampiamente trattato) e a dei costi considerevoli diretti e indiretti collegati al controllo.

In particolare, i costi diretti comprendono le persone che si dedicano all'attività di controllo e la struttura necessaria perché il controllo possa avvenire, mentre i costi indiretti sono classificabili in tre categorie secondo Merchant e Riccaboni (2001):

- trucchetti manageriali, ovvero iniziative che possono spingere i dipendenti a falsare i risultati per ottenere l'obiettivo desiderato;
- ritardi operativi, legati soprattutto alle verifiche preventive dove spesso le tempistiche si allungano e che impongono al *management* di chiedersi che ruolo svolga la variabile "tempo" nell'attività che si sceglie di monitorare;
- atteggiamenti negativi e distorsioni comportamentali, ovvero il potenziale aspetto negativo sulla sfera del singolo individuo.

Quest'ultimo punto merita una trattazione più dettagliata alla luce di quanto prima affermato. Infatti, qualora il *management* abbia un atteggiamento negativo riguardo l'implementazione dei controlli e non spieghi sufficientemente bene ai propri collaboratori le ragioni dell'implementazione del controllo, il rischio è che i controlli sulle azioni impongono al dipendente di svolgere la propria mansione seguendo un determinato metodo disincentivando il dipendente stesso. Infatti, egli viene privato della possibilità di apportare innovazione al processo stesso, correndo il rischio che il ripetersi sempre uguale delle stesse attività possa comportare, da parte del dipendente, l'adozione di un atteggiamento rigido e meccanico, nascondendo un forte malumore, impedendogli di avere un atteggiamento, al contrario, critico e propositivo.

Questo rischio risulta diametralmente opposto ai benefici desiderati dall'implementazione del controllo delle azioni poc'anzi descritti e permette una riflessione importante sull'attività che, avendo il capitale umano come controparte più importante, risulta essere molto delicata.

In sintesi, risulta ancora una volta fondamentale il ruolo della *leadership* che è chiamata a decidere anzitutto se implementare questo tipo di controllo e, eventualmente, a saper sfruttare i lati positivi dello stesso, perché, proprio grazie alla comunicazione e alla spiegazione da parte del *management* delle motivazioni alla base del controllo, i controlli sulle azioni possano incentivare gli impiegati, spronandoli a svolgere al meglio le proprie mansioni (Riccaboni, 2018).

2.2 IL CONTROLLO DEI RISULTATI

2.2.1. Caratteristiche principali e condizioni di fattibilità ed efficacia

Con il termine “controllo dei risultati” si fa riferimento a una struttura di supporti che non solo qualificano l’attività di guida dell’azienda, rendendola completamente differente da una realtà in cui non sono presenti controlli, ma influenzano anche i comportamenti dei dipendenti che sono spinti a svolgere azioni coerenti con gli obiettivi prestabiliti (Brusa, 1983). Infatti, i controlli sui risultati si compongono di una serie di strumenti che misurano una determinata grandezza e che possono essere applicati in numerosissimi campi aziendali. Il fine ultimo dei controlli sui risultati, come in generale del sistema dei controlli manageriali, è quello di influenzare positivamente il comportamento individuale e organizzativo dell’azienda, responsabilizzando i dipendenti su parametri e obiettivi da raggiungere attraverso processi formali di valutazione della *performance* (Riccaboni, 2018).

Il controllo dei risultati nella realtà aziendale è un processo complesso che inizia con la pianificazione strategica di medio-lungo periodo, durante la quale vengono definiti dal *top management* gli obiettivi strategici aziendali, continua con la fase di programmazione, durante la quale i *manager* declinano gli obiettivi di medio-lungo periodo in obiettivi pragmatici di breve periodo, prosegue con l'implementazione, durante la quale i vari responsabili di funzione strutturano i controlli necessari, e si conclude con la misurazione, durante la quale vengono raccolti e analizzati i risultati ottenuti. Una volta concluso l'*iter*, il *top management* passa all'aspetto chiave dell'intero processo: il confronto fra i risultati ottenuti e i risultati desiderati nella fase di programmazione. Infatti, solo analizzando gli scostamenti fra il risultato *expected* e il risultato *actual* sarà possibile riuscire a comprendere quali sono le cause del delta e modificare la programmazione, qualora non siano stati correttamente delineati gli obiettivi di breve periodo, oppure modificare la pianificazione strategica, qualora quest'ultima sia stata poco coerente con la realtà aziendale.

Il risultato desiderato dall'amministrazione aziendale qualora decida di implementare una serie di controlli sui risultati è quello di aumentare le probabilità che gli obiettivi aziendali vengano raggiunti attraverso la possibilità di adattare la strategia aziendale ai mutamenti del mercato in cui si agisce (Catturi, 1998). Pertanto, si comprende come sia fondamentale il continuo processo iterativo relativo al controllo dei risultati, basato sulla programmazione, l'implementazione, la misurazione, il confronto e il ritorno di nuovo alla programmazione per la correzione della stessa, una volta raccolti i risultati e confrontati

con lo standard atteso. Uno degli aspetti chiave dell'intero controllo di gestione, infatti, è il riesame dei fatti avvenuti, al fine di comprendere cosa sia realmente successo, se le regole decise in fase di programmazione sono state rispettate e quali sono i risultati ottenuti rispetto a quelli desiderati. La conoscenza del passato, infatti, risulta fondamentale per comprendere meglio come agire in futuro (Brunetti, 1997).

L'importanza dell'implementazione di un sistema interno di controlli è indubbia, tanto da trovare ampio spazio in letteratura e spingere tanti autori a trattarla sottolineandone la fondamentale importanza, uno su tutti Massa che, alla fine degli anni '60, affermava come l'implementazione di controlli interni avrebbe permesso all'azienda di non essere più una "nave senza nocchiero in gran tempesta", come riportato da Riccaboni (2018). E' chiaro come risultato imprescindibile l'implementazione di un sistema di controlli manageriali all'interno di ogni realtà *corporate*, risulta però complessa la scelta di quale tipologia di controlli adottare nelle diverse situazioni. Infatti, come ampiamente trattato nel primo capitolo, risulta complessa ed articolata la decisione del management relativa a quali controlli implementare in che area, costringendo spesso le aziende a cercare un difficile equilibrio nella contemporanea implementazione di controlli sulle azioni, sui risultati e sul personale e sulla cultura interna.

Infatti, per l'implementazione di ogni tipo di controllo sono necessarie delle caratteristiche di base imprescindibili affinché il controllo sia efficace, perché non solo questo non risulti inutile, ma anche, e soprattutto, non risulti dannoso all'impresa stessa. Nello specifico, i controlli sui risultati possono essere implementati qualora risulti molto

facile misurare l'*output* di un determinato processo, ma risulti complicato comprendere quali siano tutti gli aspetti del processo da prendere in considerazione e quali siano le azioni desiderabili relative a quest'ultimo.

Le condizioni necessarie perché i controlli sui risultati siano implementati risultano essere: la conoscenza dei risultati desiderati e gli obiettivi da perseguire, la capacità da parte dei *manager* di influenzare i risultati desiderati, la capacità di misurare efficacemente i risultati controllati e l'abilità del controllo di mettere in atto azioni correttive imputabili (Riccaboni, 2018).

La conoscenza dei risultati desiderati e gli obiettivi da perseguire

La prima condizione fondamentale perché vengano implementati dei controlli sui risultati è che le aziende siano ben consapevoli di quali siano i risultati desiderati e quale sia il perimetro di controllo. Infatti, poiché è importante ricordare come il controllo di gestione sia applicabile ad ogni tipo di azienda e come sia applicabile a differenti funzioni, non bisogna erroneamente pensare che l'*output* desiderato sia sempre e solo quantitativo. Pertanto, è facilmente comprensibile quanto sia complesso per il *top management* saper descrivere correttamente non solo il valore numerico del risultato desiderato, ma anche le sue caratteristiche peculiari, che possono riguardare misure più difficili da misurare, come la qualità, la tempestività o il livello di gradimento da parte del consumatore e per le quali, verosimilmente, si farà aiutare da indicatori specifici di quel settore. Inoltre, è

fondamentale che i controlli siano ben circoscritti ad un'area specifica e che sia ben definito quali sono i dipendenti che collaborano in quest'area. Infatti, per poter valutare correttamente se il risultato desiderato è stato raggiunto è fondamentale circoscriverlo ad un arco temporale ben definito e ad un gruppo di persone responsabili dello stesso.

La capacità da parte dei manager di influenzare i risultati desiderati

La seconda fondamentale per l'implementazione dei controlli sui risultati di un determinato processo riguarda la controllabilità del risultato dello stesso. Infatti è necessario, perché venga implementato un controllo dei risultati, che vi sia la certezza che un bravo dirigente possa influenzare il risultato di una specifica area, in altre parole che una specifica area sia controllabile. Infatti, se una determinata funzione risulta totalmente in balia degli eventi, ad esempio in balia del mercato, e, conseguentemente, le misure del risultato non sono frutto delle decisioni adottate o delle azioni intraprese dal *management*, risulta inutile implementare controlli sui risultati. Infatti, un'azienda ben strutturata, dovrebbe, in generale, neutralizzare la valutazione del risultato di un dirigente da tutti gli elementi, positivi e negativi, a lui non direttamente imputabili (Merchant, Van der Stede e Zoni, 2013).

La capacità di misurare efficacemente i risultati controllati

Il terzo criterio fondamentale per l'implementazione dei controlli sui risultati riguarda la capacità di misurare efficacemente i risultati controllati. Perché questo accada è necessario che i controlli possiedano una serie di caratteristiche particolari, ovvero che le misure dei risultati siano:

- coerenti, ovvero in linea con le dimensioni del risultato che si desidera controllare;
- precise, dove la precisione è intesa come la certezza che la ripetizione di determinate misurazioni nelle stesse condizioni dia lo stesso risultato, perché il controllo venga giudicato accurato dai vertici aziendali;
- oggettive, dove l'oggettività viene intesa come una misura non influenzata da sentimenti o interpretazioni personali, cioè esente da distorsioni;
- tempestive, ovvero dove il lasso di tempo fra processo e misurazione del risultato sia breve, non solo per ragioni motivazionali (ovvero spingere il dirigente a fare sempre meglio nel breve periodo), ma anche per ragioni di intervento (ovvero permettere ai protagonisti della programmazione di apportare modifiche per raggiungere gli obiettivi prefissati);
- comprensibili, ovvero i collaboratori devono sapere non solo di quale risultato saranno chiamati a rispondere, qual è il suo significato aziendale e come questo viene misurato, ma anche come agire per raggiungere il risultato desiderato;

- efficienti, ovvero il costo opportunità fra implementazione del controllo e risultati del controllo deve essere positivo per l'azienda.

Abilità del controllo di mettere in atto azioni correttive

L'ultimo elemento fondamentale perché venga messo in atto un processo di controllo dei risultati efficace riguarda la possibilità di intervenire nel processo attraverso azioni correttive. Infatti, è necessario che il processo sia modificabile e che sia possibile comunicare con gli *owner* del processo stesso perché possano essere discusse le possibili modifiche e le eventuali azioni correttive volte al raggiungimento del risultato. Infatti, come precedentemente sottolineato, il controllo dei risultati è un processo di tipo iterativo, dove la collaborazione dei dipendenti, la loro motivazione e la loro conoscenza del processo stesso sono elementi imprescindibili perché il processo messo in atto risulti efficace e gli obiettivi desiderati vengano raggiunti.

2.2.2. Elementi di controllo dei risultati

Le ragioni di implementazione in una azienda di un sistema di controllo di gestione sono numerose, quindi il *top management* ha tutto l'interesse nel far sì che questi siano ben implementati. Purtroppo però, proprio questa fase di implementazione risulta essere la più delicata del controllo dei risultati poiché si identifica nella sua strutturazione, ovvero nelle scelte che a monte devono essere prese dai dirigenti per impostare la struttura dei

controlli. L'implementazione della struttura di controllo dei risultati avviene attraverso quattro fasi: la definizione delle dimensioni di risultato, l'identificazione delle misure di *performance*, la scelta dei valori *target* da raggiungere, la definizione dei premi di risultato.

La definizione delle dimensioni di risultato

La prima fondamentale decisione del *top management* riguarda il grado di profondità da dare al sistema dei controlli, ovvero se limitare il controllo dei risultati alle più elevate gerarchie aziendali o se diffonderli fino agli impiegati di livello più basso in gerarchia. Infatti, a chi destinare il controllo dei risultati è una decisione centrale all'interno del sistema dei controlli, perché identifica non solo i protagonisti del processo, ma anche l'oggetto stesso del controllo, specificando qual è il risultato considerato soddisfacente. Inoltre, risulta critica la scelta dei controlli da effettuare, perché in base alle indicazioni, i dipendenti organizzeranno le proprie priorità, ritenendo alcuni aspetti del proprio lavoro più importanti di altri proprio perché sottoposti a controllo. È fondamentale infatti che le dimensioni di risultato ritenute desiderate siano coerenti con le strategie aziendali, onde evitare un disallineamento fra quanto voluto e quanto realizzato.

L'identificazione della misure di performance

Una seconda fase molto importante dell'implementazione dei controlli è legata alla scelta delle misure di risultato più adeguate, ovvero in base ad indicatori di performance in un determinato periodo, deve essere possibile valutare l'operato di una determinata persona o di un determinato *team*. E' importante ricordare le caratteristiche fondamentali trattate nel precedente paragrafo che le misure oggetto di controllo devono possedere per poter implementare un determinato controllo dei risultati. Le misure scelte risultano solitamente economico-finanziario ad alti livelli gerarchici, mentre risultano di stampo operativo quelli legati a personale gerarchicamente più in basso (Merchant, Van der Stede e Zoni, 2013). Inoltre, risulta fondamentale sottolineare che in caso di molteplici parametri assegnati al singolo per la valutazione della sua *performance* è importante che vengano comunicate le priorità con cui quest'ultimo è chiamato a lavorare, perché ognuna di esse, in fase di valutazione, possa avere un peso differente.

La scelta dei valori target da raggiungere

Una terza fase di implementazione del sistema dei controlli è costituita dalla scelta dei valori *target* da raggiungere che influenzano positivamente il comportamento dei dipendenti. Infatti, non solo la chiara descrizione degli obiettivi accresce la motivazione dei collaboratori, ma consente a quest'ultimi anche di auto-valutarsi ed esprimere un giudizio in base al proprio operato. Il grado di comprensione e interiorizzazione dei target

dipende da molti elementi, *in primis* la qualifica del personale coinvolto, il grado di partecipazione ai processi di selezione dei target e la percezione di ragionevolezza degli obiettivi stessi.

La definizione dei premi di risultato

L'ultima fase, cruciale, del sistema dei controllo dei risultati, è costituita dalla definizione dei premi di risultato. Il sistema del *pay for performance* è un metodo molto incentivante che cambia il punto di vista da parte dei dipendenti dell'azienda in cui lavorano, permettendo ai singoli di avere la percezione di lavorare in un ambiente meritocratico, dove gli sforzi del singolo vengono riconosciuti e premiati. I premi di risultato molto spesso si concretizzano in premi monetari, ma possono comprendere anche forme differenti di gratificazione fortemente legate all'ambiente *corporate*, come ad esempio pubbliche gratificazioni, *benefit* materiali o immateriali per il dipendente e/o per la sua famiglia, maggiore flessibilità nell'orario lavorativo o simboli importanti nel mondo aziendale, come vacanze premio.

Il grado di rigidità dei controlli

Ultima importante decisione che spetta ai dirigenti riguarda il grado di rigidità da applicare. Infatti, il grado di rigidità in cui il sistema può essere applicato dipende ovviamente da differenti fattori. Qualora tutte le condizioni necessarie siano presenti e il

management sia ben consapevole della situazione aziendale, sicuramente sarà più facile applicare un sistema di controlli rigido e ben strutturato, nel caso in cui invece le condizioni non siano ottimali il controllo non potrà assolutamente rischiare di essere rigido, per non diventare inutile o, addirittura dannoso. In particolare è necessario che la classe dirigenziale presti particolare attenzione quando:

- gli obiettivi globali e gli obiettivi di funzione non risultino perfettamente allineati;
- le misure di performance siano carenti;
- i valori target e gli indicatori di performance non siano specifici e dettagliati.

2.2.3. Potenzialità e limiti del controllo dei risultati

I benefici che un sistema di controllo dei risultati ben implementato possono portare in azienda sono numerosi e indubbi. Anzitutto, la possibilità di declinare gli obiettivi globali in obiettivi funzionali, qualora questi siano ben coerenti e strutturati, assicurando il coordinamento delle attività aziendali, comporta la possibilità di un decentramento e favorisce la specializzazione dei vari reparti, permettendo ai responsabili di funzione ampia autonomia e libertà decisionale, elementi fortemente meritocratici e motivanti. Inoltre, i controlli sui risultati influenzano positivamente i comportamenti dei dipendenti, spingendoli a raggiungere i risultati desiderati soprattutto grazie al raggiungimento dell'obiettivo finale: la gratificazione del bonus.

Inoltre, anche l'attività di misurazione, anche se non sempre basata sulla consapevole conoscenza da parte della dirigenza del processo e degli elementi chiave che lo compongono, né sulla certezza e raggiungibilità del risultato desiderato, è senza dubbio un elemento di controllo molto importante per capire la direzione in cui sta andando l'azienda.

Esistono però una serie di rischi connessi ai controlli dei risultati che comportano una serie di costi, diretti e indiretti, che l'azienda, qualora non sia in grado di implementare perfettamente la struttura, si trova ad affrontare.

In primis, il rischio può essere di creare distorsioni comportamentali. Infatti, nel caso in cui gli obiettivi del singolo non siano in linea con gli obiettivi aziendali o, molto più spesso, qualora non siano correttamente comunicati o non siano correttamente compresi, il rischio maggiore è quello di dare importanza a elementi non prioritari, trascurando aspetti più importanti. Conseguentemente, il rischio può essere sì quello di raggiungere il *target* prefissato, conseguire il bonus, ma non raggiungere l'obiettivo finale.

Un ulteriore rischio che l'azienda può affrontare riguarda il sostenimento di costi notevoli, dovuti soprattutto all'applicazione di trucchetti manageriali. Questi, come già ampiamente trattati nei capitoli precedenti, possono essere di varia gravità, possono cioè far perdere semplicemente efficienza all'azienda, ma possono anche manipolare i risultati, facendo rischiare all'azienda sanzioni e perdita di reputazione. La manipolazione dei risultati mirata all'ottenimento del bonus personale non solo comporta la

vanificazione dell'intero sistema di controlli, ma comporta anche la cattiva comprensione del business, della reale situazione aziendale e dei problemi del business.

Un altro problema legato ai controlli sui risultati che può sorgere riguarda un atteggiamento aziendale negativo che può insorgere fra i dipendenti. Infatti, qualora ci siano degli elementi negativi relativi ai controlli, come gli obiettivi non ben settati, oppure il processi di valutazione non ritenuti corretti o ancora modifiche al sistema di controllo senza comunicazione adeguata, possono nascere all'interno dei vari gruppi dei malumori. Infatti, un sistema di controllo troppo pressante, ma che non rispecchia correttamente i risultati raggiunti, può creare forti livelli di stress interno, competizione non sana e atteggiamenti fortemente negativi.

Infine un grande problema legato ai sistemi di controlli è costituito dai ritardi operativi. Molto spesso, infatti, è fondamentale non solo avere un'informazione accurata della situazione specifica di una determinata funzione, ma è anche fondamentale il tempismo con cui questa viene fornita per permettere al *management* di intervenire. Qualora l'informazione sia molto accurata, ma risulti tardiva, i costi associati ad un determinato comportamento negativo possono risultare molto elevati.

2.3 IL CONTROLLO DEL PERSONALE E DELLA CULTURA INTERNA

2.3.1. Caratteristiche e principali tipologie

Il sistema di controllo manageriale si articola in tre controlli principali: il controllo delle azioni, il controllo dei risultati e il controllo del personale e della cultura interna. Come affermato nei capitoli precedenti, ogni azienda è alla ricerca di un proprio equilibrio fra l'applicazione dei tre controlli e, nel caso sfortunato di una funzione di cui non si conoscano bene né i processi, né i risultati desiderati l'unico controllo possibile da mettere in atto risulterà essere quello sul personale e sulla cultura interna.

Questo tipo di controllo però, nonostante sia presentato in maniera negativa, affermando che vada implementato solo qualora non ci siano soluzioni differenti, risulta essere un elemento chiave nel panorama aziendale contemporaneo, tanto da considerare l'*intellectual capital* un *asset* strategico molto importante. Infatti, sia Catturi (2012) che Schneider (1978), affermano che tutte le imprese si identificano nel capitale umano che le rappresenta perché, attraverso il proprio comportamento, gli individui sono coloro che ne determinano l'operato.

In letteratura sono numerosi gli autori che attribuiscono una grandissima importanza alle attività di controllo sia delle risorse umane sia della cultura interna, considerandole "leve di sviluppo aziendale e *driver* utili per la messa in atto di strategie concorrenziali" (Riccaboni, 2018, p. 100). Infatti, l'azienda prima ancora di essere un *player* del mercato, è una comunità di individui che lavora insieme per il raggiungimento di obiettivi comuni,

un insieme di persone che costantemente si trova ad confrontare la propria cultura con quella aziendale (Catturi, 2012).

I due elementi fondamentali del controllo riguardante la sfera umana del controllo aziendale sono relativi al personale e alla cultura interna e verranno trattati di seguito.

2.3.2. Il controllo del personale

“Il controllo del personale è definito da tutti quei principi, quelle attività e quegli strumenti finalizzati a regolare [...] il comportamento operativo dei singoli dipendenti aziendali, affinché ciascuna risorsa umana operi coerentemente con determinati standard previsti e possa altresì autocontrollarsi nello svolgimento corretto ed efficace delle proprie mansioni lavorative.” (Riccaboni, 2018, p. 76). L’obiettivo ultimo del controllo del personale è quello di creare un ambiente basato sulla reciproca fiducia, un ambiente favorevole a un continuo confronto e miglioramento, tanto da spingere gli individui a un autocontrollo, rendendo sempre meno importante il controllo dei risultati e delle azioni. Infatti, grazie all’implementazione dei controlli del personale, ogni dipendente dovrebbe poter essere in grado di determinare le proprie aspettative, permettendo alle risorse umane di gestire al meglio i dipendenti in modo efficace ed efficiente, arrivando quindi a un equilibrio di autocontrollo dei dipendenti.

Gli elementi fondamentali del controllo del personale risultano essere: la selezione del personale, la formazione, l’assegnazione dei ruoli.

La selezione del personale

La selezione del personale è certamente uno degli aspetti più delicati che gli addetti alle risorse umane devono affrontare. Infatti, la scelta non solo deve soddisfare dei requisiti legati alle *hard skills*, come le competenze sviluppate, l'esperienza lavorativa maturata e il grado di istruzione raggiunto, ma anche legati alle *soft skills*, come la capacità di lavorare in *team*, le abilità di *leadership* e le attitudini psico-sociali. La persona oltre a possedere i requisiti fondamentali appena descritti, è fondamentale capire se sarebbe in grado di lavorare in quel determinato ambiente e se condivide i valori di base dell'azienda stessa, onde evitare che l'individuo, non sentendosi a proprio agio nell'ambiente lavorativo, abbia *performance* non ottimali.

La selezione del personale rientra in un ampio contesto legato al singolo individuo a cui il dipartimento di *human resources* è tenuto a pensare. Infatti, oltre alla selezione del profilo idoneo per il posto vacante è necessario riflettere su che tipo di contratto poter offrire al nuovo *employee* basandosi sulla pianificazione annuale degli *head count*, il tipo di sviluppo che l'individuo può intraprendere, occupandosi di eventuali *job rotation*, formazione, mantenimento e gestione dei talenti.

La formazione

Un elemento di controllo molto comune fra le aziende che desiderano implementare controlli sul personale e sulla cultura interna è costituito dalla formazione. Le aziende, infatti, organizzano spesso dei corsi che permettono ai loro lavoratori di svolgere al meglio le attività per le quali sono stati assunti, di capire più approfonditamente la funzione per cui lavorano, oppure di migliorare alcune *soft skills*, come la capacità di *leadership*.

Le modalità di fruizione dei corsi finalizzati alla formazione sono molteplici, alcune più classici e istituzionali (come le lezioni frontali o le lezioni in *e-learning*), altre più pragmatiche come la recente tendenza delle grandi aziende al *learning by doing*. Una menzione particolare merita l'attività molto diffusa soprattutto nelle *big companies* del *mentoring*, ovvero l'attività attraverso la quale la *generation X* forma i *millennials*, attraverso *meeting*, *networking* e riflessioni sulle proprie *soft* e *hard skills* il top management investe sui giovani talenti perché questi siano pronti, quando sarà necessario, al passaggio del testimone alla guida della società.

La definizione dei ruoli

Il processo del controllo dei dipendenti, una volta selezionate le persone giuste e formate secondo le proprie necessità, si conclude attraverso l'assegnazione dei ruoli in azienda. Sono numerosi i modelli applicabili per la scelta dei ruoli, due tra i più famosi propongono

una soluzione diametralmente opposta: il *single job competency model* e il modello *one size fits all* (Mansfield, 1996).

Il primo modello, rigidamente *bottom-up*, parte dall'individuazione delle abilità personali per capire in che ruolo potrebbero essere utilizzate al meglio; questo tipo di modello, seppure molto efficace, rischia di essere rigido e di condannare il dipendente a svolgere tutta la vita lo stesso lavoro.

Il secondo modello, invece, parte dalla strategia aziendale e dai suoi obiettivi, delinea una serie di competenze specifiche imprescindibili per lavorare in qualsiasi posizione aziendale (nei casi di grandi aziende nella stessa funzione) e fa in modo di formare tutti i dipendenti per il raggiungimento degli obiettivi prefissati. Il limite principale di questo tipo di modello risiede nella scarsa professionalizzazione dei lavoratori, quindi è destinato a funzionare solo in contesti in cui non sono richieste figure specifiche.

A prescindere da che tipo di metodo viene utilizzato, uno strumento molto utile per l'assegnazione dei ruoli risulta la mappatura delle competenze, che può essere utilizzata per comprendere meglio il lavoro svolto dal singolo *employee*. Infatti, l'utilizzo di quest'ultima può servire a comprendere la qualità della *performance* del dipendente, la sua professionalità e le caratteristiche che l'azienda possiede, quali sono invece le caratteristiche professionali che devono maturare, se queste possono essere ottenute attraverso la formazione o se è necessario assumere un professionista e quanto, eventualmente, offrirgli per il lavoro che è chiamato a svolgere.

2.3.3 Il controllo della cultura interna

La cultura aziendale è un insieme di valori, credenze e principi che caratterizzano l'agire e il pensare di tutti coloro che lavorano in una determinata azienda (Needle, 2004), questo significa che ogni volta che un esterno ha rapporti con qualcuno di una determinata azienda, egli è in grado di riconoscere un sistema di valori condiviso e un *modus operandi* comune a tutti i dipendenti.

Pertanto, è fondamentale che i *manager*, attraverso la propria *leadership* e il proprio comportamento quotidiano, siano *sponsor* della cultura aziendale, diffondendola non solo attraverso le parole, ma anche, e soprattutto, attraverso il proprio comportamento in linea con la cultura aziendale e con i valori condivisi.

I controlli della cultura interna possono essere messi in atto attraverso numerose modalità, alcune tra le più rilevanti sono: i codici di condotta, i premi di gruppo, la politica dei trasferimenti, le soluzioni di natura fisica, sociale e amministrativa, l'esempio dei vertici (Riccaboni, 2018).

I codici di condotta

I codici di condotta sono veri e propri manuali di guida etica per i dipendenti e per tutti gli *stakeholder* che hanno a che fare con l'azienda, infatti questi rappresentano linee guida che l'impresa si impegna a rispettare e che impone agli esterni che decidono di intraprendere affari con quest'ultima. Ovviamente è imprescindibile la loro vicinanza a

quelli che sono i valori aziendali e le credenze diffuse all'interno dell'azienda, nonché che i codici di condotta siano assolutamente in linea con la legge dei paesi in cui l'azienda opera.

E' fondamentale che questi siano scritti, fissati e condivisi, perché tutti li leggano e tutti siano ben consapevoli di quali sono le linee guida. All'interno dell'azienda in merito ai codici di condotta un ruolo chiave è svolto dai *manager* che sono chiamati a essere i portavoce di questi valori condivisi, incarnandoli con il loro operato.

I premi di gruppo

I premi di gruppo sono un modo per ricompensare un gruppo di lavoro per il raggiungimento collettivo di un determinato risultato. Il metodo più tradizionale di gratifica è sicuramente costituito da premi in denaro, mentre i nuovi metodi applicati dalle aziende si basano su riconoscimenti definiti di *total reward* ovvero non solo monetari, ma anche in *benefit* sia fisici che immateriali.

La politica dei trasferimenti

Il discorso legato ai trasferimenti interni o, come viene più comunemente chiamata la pratica di *job rotation*, consiste nella prassi aziendale di cambiare, dopo un determinato lasso di tempo, il ruolo aziendale dei dipendenti. In generale, questa prassi nelle aziende

che l'adottano viene applicata a tutti i livelli delle organizzazioni, cambiando soprattutto il periodo di tempo che intercorre fra una posizione ed un'altra a seconda della propria posizione gerarchica.

La prassi è solitamente giustificata dalla volontà di sviluppo dei talenti e dalla possibilità per gli individui di apprendere nuove competenze, contribuendo, attraverso il cambio di ruolo, alla creazione di ambienti di lavoro più accoglienti, più integrati e in cui la socializzazione risulta un elemento fondamentale.

E' certamente importante sottolineare che una rotazione troppo frequente rischia di comportare perdita di conoscenza di alcuni processi e di alcune informazioni, creando un ambiente a volte troppo mutevole e destabilizzante per i lavoratori.

Le soluzioni di natura fisica, sociale e amministrativa

Alcuni aspetti della cultura aziendale possono essere trasmessi anche attraverso soluzioni più visibili, legate per esempio al *dress code* (fondamentale la differenza di cultura trasmessa tra *outfit* formale o *casual*), alla gestione degli uffici (importante la differenza *open space* e uffici), alla socializzazione (rilevante se incoraggiata o disincentivata).

L'esempio dei vertici

La figura emblematica del *top management* è stata già ampiamente discussa, ritenuta essenziale per la diffusione della cultura nella organizzazione, perché emblema del perfetto dipendente, tanto da provocare una serie di sentimenti differenti negli impiegati, un misto di fiducia, ammirazione e stima (Riccaboni, 2018).

2.3.4. Potenzialità e limiti del controllo del personale e della cultura interna

Il sistema dei controlli sul personale e sulla cultura interna risulta essere un controllo molto complesso, applicato spesso dalle aziende più strutturate e che può comportare una serie di benefici, ma anche di rischi, qualora non sia implementato correttamente.

I benefici più comuni riguardano anzitutto la sfera personale del dipendente che, avendo l'esempio dei *leader* come figure di riferimento, si sente spesso più stimolato nel raggiungere gli obiettivi prestabiliti, avendo l'esempio di quale comportamento sia più desiderabile e sentendosi, così, più motivato a svolgere nel migliore dei modi possibili il proprio lavoro. Inoltre, i controlli del personale e della cultura interna creano sempre all'interno dell'azienda una maggiore socializzazione che comporta sicuramente un rapporto più *straight talk* fra le parti, ovvero un rapporto più sincero, causa di un migliore coordinamento interno ed esterno delle funzioni, una maggiore chiarezza su quali sono le priorità aziendali e, conseguentemente, una maggiore motivazione nel raggiungere gli obiettivi prestabiliti, portando naturalmente i dipendenti ad autocontrollarsi.

Ovviamente sono presenti anche dei rischi legati all'applicazione di controlli del personale e della cultura interna che riguardano non solo i singoli dipendenti, che possono sentirsi schiacciati in un'azienda che non permette loro la piena espressione di sé, ma che li spinge a condividere una serie di valori e modi di agire. Anche i *manager*, che rischiano, ancora una volta, di perdere di vista l'orizzonte temporale di lungo periodo perché troppo concentrati sul breve periodo. Infine, un elemento negativo del controllo è sicuramente legato alla necessità di organizzare una serie di controlli richiedono la misurazione quantitativa di variabili che per natura risultano essere qualitative, su un orizzonte temporale di medio-lungo periodo.

CAPITOLO 3: IL CASO WHIRLPOOL EMEA S.P.A.

3.1 INTRODUZIONE AL CASO DI STUDIO: IL METODO

La presente dissertazione, nei capitoli precedenti, ha avuto come argomento principale il sistema dei controlli manageriali, inquadrando, in generale, quali sono i suoi aspetti caratteristici e come la letteratura si è rapportata alla materia, per sua natura mutevole e complessa. Questo ultimo capitolo, invece, ha come obiettivo principale quello di analizzare un caso di studio in cui il sistema di controllo manageriale viene applicato all'interno di un'azienda di grandi dimensioni, cercando di comprendere quali siano i controlli più facilmente implementabili, quali quelli più efficienti e quali, invece, seppur teoricamente molto validi, inefficienti nella specifica situazione. Il caso di studio non ha l'ambizione di offrire una risposta universale al tema dell'adozione delle diverse componenti del sistema di controllo manageriale, ma, piuttosto, di offrire, attraverso un caso pratico, un punto di vista più pragmatico della letteratura fin qui analizzata, fornendo un esempio dell'applicazione della materia in una multinazionale.

Prima di descrivere il metodo di lavoro utilizzato nel caso di studio però, è opportuno precisare il mio ruolo all'interno di Whirlpool EMEA S.p.A., per comprendere al meglio non solo il mio personale bagaglio di esperienze, ma anche quali sono i rischi di obiettività e parzialità che possono intervenire nel giudizio del caso pratico.

La mia esperienza in azienda inizia nel 2017 con un *internship* nel dipartimento di *financial plan and analysis* nell'*head quarter Europe, Middle East and Africa* dove ho trascorso sei mesi lavorando con il *team* responsabile delle chiusure manageriali mensili, ovvero il *team* responsabile della relazione del *profit and loss* manageriale consolidato di tutti i Paesi EMEA, della comunicazione al *CFO global* dei risultati della *region* e, contestualmente, del *forecast* del *quarter* successivo. L'esperienza di *stage* mi ha offerto l'occasione di conoscere l'andamento globale della regione, avere un punto di vista "privilegiato" sia sulla struttura organizzativa interna che sui moltissimi controlli implementati, potendo comprendere in generale la struttura di controllo all'interno della azienda.

Al termine dei sei mesi di tirocinio la mia esperienza lavorativa in Whirlpool si interrompe, per poi riprendere un anno dopo, in seguito ad un'offerta di lavoro sempre nel dipartimento *finance*, questa volta a supporto di una funzione aziendale, nello specifico la *Integrated Supply Chain*, che, all'interno dell'azienda, racchiude sia il dipartimento di produzione che quello della logistica. Il mio ruolo consiste nell'aiuto ad un ramo specifico della logistica che si occupa, in particolare, di trasporto primario, ovvero di trasporto di prodotti finiti da fabbriche e/o centri di smistamento a *regional distribution centers*, ovvero a magazzini dei singoli Paesi. Il nostro ruolo come *controller* è quello di supportare la funzione in tutte le scelte finanziarie, occupandoci del controllo dei costi della specifica funzione e analizzando gli scostamenti che vi sono fra i risultati *expected* e quelli ottenuti, cercando di non solo capire le cause dello scostamento, ma anche suggerire alla logistica come risolvere i problemi per raggiungere il risultato desiderato, adattando la

programmazione ai risultati ottenuti. L'esperienza in *supply chain* mi sta offrendo l'occasione di conoscere l'importanza del ruolo di *business partner*, avendo non più un ruolo passivo di interpretazione dati, ma un ruolo attivo nel raggiungimento di specifici obiettivi e permettendomi di comprendere, proprio attraverso la quotidianità, il ruolo centrale del controllo di gestione all'interno di una impresa articolata e complessa come Whirlpool EMEA S.p.A..

Prima di descrivere i risultati della mia ricerca è importante chiarire che il metodo di lavoro adottato nel corso dello studio di caso è di tipo interventista poiché l'elemento principale che la caratterizza è certamente "la partecipazione diretta e attiva del ricercatore nel fenomeno studiato" (Chiucchi, 2012, p.57). In particolare, quando adotta un approccio interventista, il ricercatore coopera con gli attori organizzativi aziendali per risolvere una problematica particolare. Nel caso specifico, sono stata coinvolta in un nuovo *team* adibito al controllo del *product costing*, ovvero adibito al controllo delle differenti componenti di costo *standard* che caratterizzano tutti i prodotti finiti destinati alla vendita, sia a stock, che in produzione in tutto il *network* aziendale.

Nel caso specifico, secondo i risultati dello studio di Sten Jönsson e Kari Lukka, possiamo considerare il metodo interventista adottato di tipo "forte", dove il mio ruolo si configura come quello di "membro del team" poiché la situazione lavorativa prevede la mia partecipazione attiva diretta e quotidiana nella condivisione delle responsabilità relative al ruolo da me ricoperto all'interno dell'azienda. Inoltre, il mio lavoro prevede una quotidiana interazione con gli altri membri del *team*, un rapporto umano basato sulla

fiducia e sul rispetto, nonché un importante lavoro di squadra che, inevitabilmente, da un lato contribuisce a modificare in corso d'opera il progetto e le modalità di svolgimento della ricerca, dall'altro supporta il gruppo di lavoro nella crescita personale e nell'apprendimento (Chiucchi, 2012).

Descritto il metodo utilizzato durante il caso di studio e descritto l'evolversi del mio ruolo in azienda, risulta semplice comprendere come le diverse fasi di ricerca e di studio si siano sovrapposte diventando interdipendenti, dividendosi naturalmente in:

- prima fase 2017: stage in *FP&A* e primo anno di laurea magistrale presso l'Università Politecnica delle Marche, approccio teorico al controllo di gestione;
- seconda fase 2018: inizio lavoro come *controller*, applicazione della teoria del controllo di gestione alla realtà quotidiana, teorizzazione del problema;
- terza fase 2019: approccio pratico al problema specifico del *product costing* e scrittura tesi di laurea magistrale.

3.2 BREVI CENNI SU WHIRLPOOL CORPORATION

Prima di analizzare la struttura dei controlli interni presenti in azienda è importante inquadrare il suo mercato, accennare brevemente ad alcuni indicatori finanziari e descrivere la struttura con la quale Whirlpool Corporation opera globalmente.

Whirlpool Corporation (NYSE: WHR) è uno dei leader mondiali nella produzione e distribuzione di grandi elettrodomestici, nel 2019 è considerata dalla rivista Fortune 500

l'azienda numero 148 al mondo e la sua *vision* è: "Be the best kitchen & laundry company, in constant pursuit of improving life at home". L'azienda ha chiuso il bilancio consolidato globale del 2018 con *net sales* di circa 21 miliardi di dollari, 68 milioni di prodotti venduti, quasi 92.000 dipendenti, vantando 65 impianti produttivi in tutto il mondo, molti di questi considerati *plant* di eccellenza nella valutazione secondo le regole del *world class manufacturing*¹.

Il suo *core business* è quello dell'*home appliance*, dividendo il fatturato principalmente fra sei diversi brand di diversa fascia (da *premium* a *entry level*, alcuni solo locali, mentre altri distribuiti in una o più *region*) e tre categorie di prodotti: *cooling* (frigoriferi e freezer), *washing* (lavatrici e asciugatrici) e *cooking* (forni, microonde, cappe e piani cottura).



L'azienda si presenta come una grande multinazionale matura e strutturata, la cui espansione non solo del business, ma anche dell'offerta di prodotti è avvenuta anche attraverso numerose operazioni di finanza straordinaria, alcune delle più importanti

¹ Il *World Class Manufacturing* è una metodologia innovativa di produzione che si basa principalmente sul concetto di *cost deployment*, ovvero sul basare qualsiasi tipo di scelta, sia essa di tipo logistico, qualitativo, di sicurezza, di risparmio energetico o altro, sulla base della sua incidenza economica. In generale è una qualifica mondiale prestigiosa che si ottiene attraverso l'applicazione di concetti di *lean management* alla produzione industriale. Per approfondimenti https://it.wikipedia.org/wiki/World_Class_Manufacturing

dell'ultimo decennio riguardano le *acquisition* di due importanti *competitor*: Sanyo Electric Co., Ltd. in Cina e Indesit Company in Italia. In particolare, quest'ultima operazione ha riguardato da vicino un'azienda molto importante nel panorama marchigiano, strategica per Whirlpool Corporation grazie soprattutto al business delle due aziende per natura complementare, ma la cui integrazione è stata tutt'altro che semplice e, per alcuni aspetti peculiari, non può considerarsi ancora, a cinque anni di distanza, totalmente conclusa. A tal proposito il proposito Jeff Fettig il *CEO* di Whirlpool Corporation all'epoca dell'acquisizione in una intervista al Sole 24 ore dichiarava: "il mercato degli elettrodomestici in Europa è competitivo e sempre più globale. Questa operazione aumenterà la nostra presenza sul mercato e consentirà una crescita sostenibile in Europa. E con Indesit abbiamo trovato una grande sintonia, in quanto entrambe le società sono complementari e focalizzate nel fornire ai consumatori qualità e innovazione".

La Whirlpool Corporation è una *holding americana*, la sede *global* dell'azienda si trova a Benton Harbor in Michigan e a questa fanno capo quattro grandi *region*: NAR, LAR, EMEA e ASIA. La scelta della divisione del mondo in quattro grandi blocchi territoriali rientra nelle scelte importanti di controllo compiute dall'azienda, la quale dichiara che pur avendo una visione globale del prodotto, decide di relazionarsi regionalmente con i consumatori per incontrare i loro interessi e soddisfare i loro bisogni.

Le quattro grandi regioni di Whirlpool Corporation sono:

- North America Region (NAR), di cui fanno parte i mercati di Canada, USA e Messico. E' la regione con fatturato più alto, con maggiore margine euro/pezzo stando ai dati ufficiali del 2018 ed è la regione dove Whirlpool è considerata dai consumatori l'azienda numero uno del settore. Il portafoglio di marchi presenta importanti *brand* come Whirlpool, Maytag, KitchenAid, Jenn-Air e Gladiator. In questa regione sono attivi dodici *plant* produttivi, di cui nove negli USA e tre in Messico, per un totale di dipendenti fra *white* e *blue collar* di quasi 26.000 persone. L'azienda, fondata nel 1911 per la realizzazione delle prime lavatrici, si espande nel dopoguerra in altri settori di elettrodomestici e continua la sua inarrestabile crescita nella regione (si veda la figura 5.1).

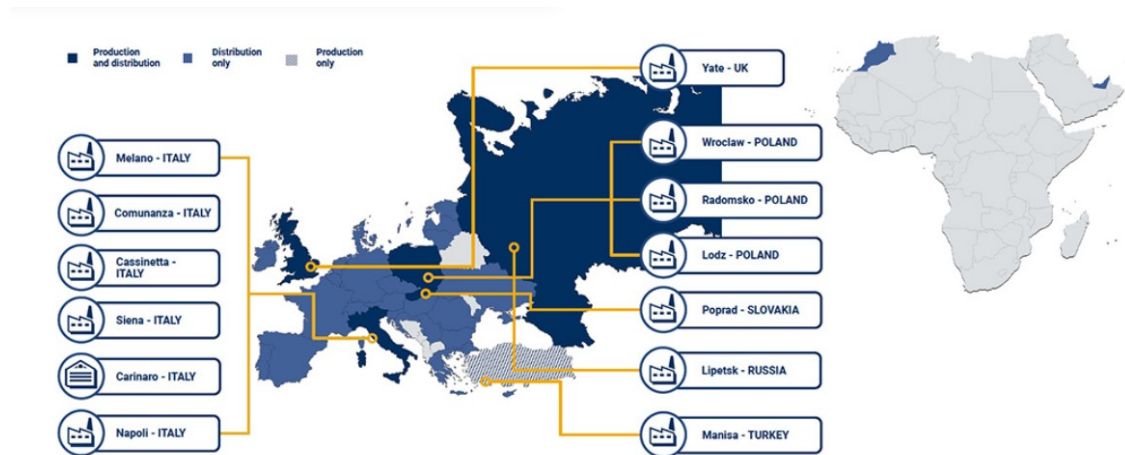
Figura 5.1 – North America Region



Fonte – Whirlpool Corporation

- Europa, Medio Oriente e Africa (EMEA), di cui fanno parte circa 35 diversi mercati della regione. La *region* EMEA è l'area dell'azienda che più ha sofferto nel 2018 e per la quale, nel 2019, sono state messe in atto una serie di misure di importanti ristrutturazione e, nonostante qualche piccola sofferenza nel passato, l'azienda è considerata dai consumatori della regione la seconda del settore per importanza. Il portafoglio marchi prevede marchi *global* (Whirlpool, Indesit e KitchenAid), importanti marchi regionali (Hotpoint e Bauknecht) e numerosi altri marchi territoriali (come Ariston, Laden, Polar e Ignis). In questa regione sono attivi dodici *plant* produttivi e un centro di ricerca di eccellenza in sei diversi paesi, in totale nella *region* lavorano circa 21.000 dipendenti. La storia europea dell'azienda inizia nel 1989 con l'acquisizione di Ignis, azienda manifatturiera di fornelli elettrici fondata da Guido Borghi nella provincia di Varese, grazie alla quale Whirlpool riesce ad entrare nel mercato Europeo, e prosegue consolidando la sua posizione nel corso degli anni, arrivando attraverso l'acquisizione della Indesit Company nel 2014 ad una presenza forte nell'intera *region* (si veda la figura 5.2).

Figura 5.2 – Europa, Medio Oriente e Africa



Fonte – Whirlpool Corporation

- Latin America Region (LAR), di cui fanno parte 9 mercati differenti molto profittevoli nel 2018 e nei quali l'azienda è percepita come *leader* del mercato. Il portafoglio marchi prevede diversi *brand*, fra cui spiccano Brastemp, Consul e KitchenAid. In questa regione sono attivi sei *plant* produttivi, diversi laboratori di ricerca e vi lavorano 25.000 dipendenti. E' una *region* molto importante per la *corporate* e la fondazione risale al 1992 per gestire e controllare il mercato del Sud America (si veda la figura 5.3).

Figura 5.3 – Latin America Region

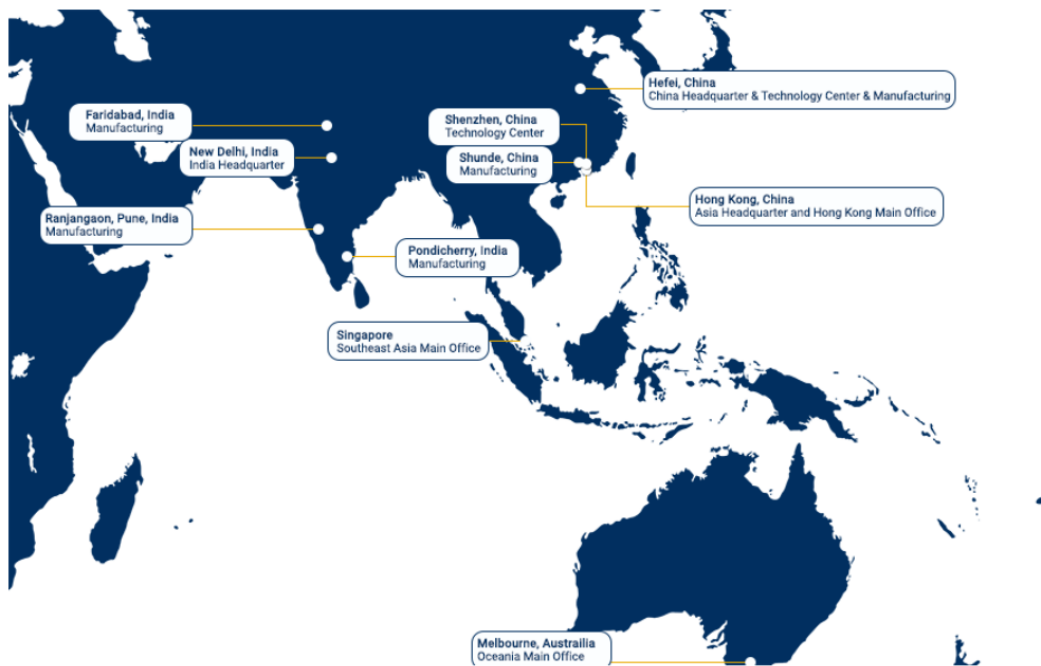


Fonte – Whirlpool Corporation

- Asia Region comprende una vasta area che va dal Nepal fino all’Australia e, per praticità, di controllo è a sua volta divisa in 5 clusters: Cina, India, HTKJ (Hong Kong, Taiwan, Korea del sud e Giappone), sud est asiatico e Oceania. Il 2018 è stato un anno non semplice per la regione, soprattutto a causa di condizioni economiche internazionali sfavorevoli, ma gli *outlook* per il 2019 prevedono una inversione di tendenza generale. I consumatori percepiscono Whirlpool come la seconda azienda più importante del settore e l’offerta nella *region* prevede un portafoglio ampio di *brand* che spazia tra importanti nomi come Whirlpool,

KitchenAid, Bauknecht, Ariston, Indesit e Diqua. Nella *region* sono presenti 5 *plant* produttivi e numerosi centri tecnologici, oltre a una importante rete nazionale di punti vendita e servizi, per un totale di circa 20.000 dipendenti.

Figura 5.4 – Asia Region



Fonte – Whirlpool Corporation

Descritta la struttura dell'azienda e la sua organizzazione globale è importante spostare il *focus* sulla regione oggetto del mio caso di studio: Whirlpool EMEA.

3.3 SISTEMA DI CONTROLLO MANAGERIALE IN WHIRLPOOL EMEA

Nei capitoli precedenti gli aspetti principali del sistema dei controlli manageriali sono stati descritti ed analizzati, attraverso soprattutto esempi teorici. L'obiettivo principale di questo paragrafo è descrivere in generale come è strutturata l'organizzazione interna dei controlli in Whirlpool, cercando la ragione teorica di moltissime scelte prese dai vertici aziendali nel controllo dell'andamento della Regione. Questa fase di ricerca legata alla comprensione generale della struttura è da contestualizzare durante la prima fase di ricerca, contemporanea al periodo di *stage* e allo studio magistrale presso l'Università Politecnica delle Marche.

Il sistema dei controlli manageriali, come già ampiamente spiegato, è un sistema di controlli interni alle imprese che utilizza strumenti che aiutano il management a guidare l'azienda nel raggiungimento dei suoi obiettivi strategici (Anthony and Govindarajan, 2007). Le tre principali forme di controllo, come descritto nel primo capitolo, sono classificate in: controllo delle azioni, controllo dei risultati e controllo del personale e della cultura interna.

Whirlpool EMEA S.p.A. ha una struttura di controlli interni articolati secondo la tradizionale struttura proposta dalla letteratura, ovvero sono presenti controlli delle azioni, che fanno capo principalmente alla funzione di *internal audit*, controlli dei risultati, il cui responsabile è il *cfo*, e controlli del personale e della cultura interna, sotto la responsabilità del presidente del dipartimento di *Human Resources*. Ovviamente la

divisione dei ruoli non risulta essere così rigida e schematica, ma piuttosto articolata e complessa e a seconda delle diverse situazioni il responsabile di ogni tipo di controllo può essere differente, trattandosi di una semplificazione, ma utile per capire in generale la struttura interna dei controlli.

Per quanto riguarda i controlli delle azioni, ogni funzione aziendale ha al proprio interno un punto di riferimento responsabile dei controlli perché, conoscendo le peculiarità della funzione, riesce ad implementare i controlli più efficaci. Per quanto riguarda la funzione di *finance* il dipartimento interno adibito al controllo delle azioni è quello di *internal audit*, poiché ha una funzione di supporto dell'azienda a 360 gradi. Infatti, l'attività svolta dal dipartimento viene definita dall'associazione italiana di *internal auditors* come "un'attività indipendente e obiettiva di *assurance* e consulenza, finalizzata al miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza dell'organizzazione. – la funzione - Assiste l'organizzazione nel perseguimento dei propri obiettivi tramite un approccio professionale sistematico, che genera valore aggiunto in quanto finalizzato a valutare e migliorare i processi di controllo, di gestione dei rischi e di Corporate Governance". Il dipartimento di *internal audit* viene ritenuto in azienda il responsabile dei controlli interni e, oltre ai classici controlli di *compliance* in linea con la *SOX*², può essere ritenuto il responsabile del controllo delle azioni perché, attraverso il suo operato di consulenza e

² La *SOX* (che sta per Sarbanes–Oxley Act del 2002, conosciuta anche come Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act) è una legge federale americana che stabilisce i requisiti per tutte le aziende quotate.
Per approfondire https://en.wikipedia.org/wiki/Sarbanes%E2%80%93Oxley_Act

revisione, fornisce consigli pragmatici sulle procedure, consigliando ai diversi attori aziendali qual è il modo migliore per svolgere una determinata procedura e ottenere il risultato desiderato. Il direttore risponde solo formalmente al *CFO* della regione perché nello svolgere le sue attività ha piena autonomia e indipendenza.

I controlli delle azioni in atto in azienda sono numerosi e l'intervento dell'*internal audit* viene richiesto solo in rare occasioni, soprattutto quando vi è la necessità di mettere in piedi nuove procedure. Per la maggior parte dei controlli delle azioni che riguardano i *white collar*, invece, sono sufficienti blocchi procedurali impostati direttamente sul programma gestionale. Infatti, ogni utente che ha accesso a SAP (programma gestionale aziendale utilizzato da Whirlpool EMEA appartenente alla categoria degli *Enterprise Resource Planning*) ha un proprio utente al quale viene associato un proprio profilo basato sulle operazioni che egli stesso dovrà verosimilmente svolgere, coerente, ovviamente, alle necessità relative al suo ruolo aziendale. Per citare un esempio su tutti, consideriamo la possibilità di modificare una fattura già emessa. Certamente chi è responsabile dell'emissione di una fattura farà parte del dipartimento commerciale e sarà in grado di modificarla qualora qualche elemento della stessa cambi; al contrario chi si occupa di controllo delle vendite certamente avrà la possibilità di visualizzare la fattura emessa, ma non di modificarne i parametri perché questo elemento esula dai propri doveri aziendali. Una soluzione apparentemente così banale e basilare può aiutare i dipendenti a non compiere azioni non desiderate dal *management*, raggiungendo l'obiettivo del controllo.

Per quanto riguarda i controlli sui risultati, prima di procedere con le fasi due e tre del progetto di ricerca qui presentato, risulta importante capire come funziona in generale la struttura interna dei controlli dei risultati in Whirlpool, ovvero focalizzarsi sulla prima fase, e per farlo è necessario descrivere anzitutto la struttura organizzativa e, in particolare, quella della funzione *finance*. Questa dipende dal *CFO*, a cui rispondono diversi direttori di funzione: *Financial Plan and Analysis, Accounting, Integrated Supply Chain (ISC), Market Operations and Sales (MOS), Tax, Shared Service Center*. I direttori di funzione, il cui compito principale è guidare l'azienda nel raggiungimento dei risultati desiderati, si dividono in tre grandi categorie:

- i direttori che supportano la *business*, in particolare, il ruolo principale dei direttori della *ISC* e del *MOS* è quello di supportare le funzioni di logistica e produzione e di marketing e vendita, occupandosi di due aspetti principali del *profit and loss*: costi e ricavi relativi al *core business*.
- i direttori che supportano la *region*, nello specifico il ruolo del direttore del *Tax department*, il quale aiuta l'azienda a sottostare alle leggi di tassazione dei diversi paesi in cui opera e ad ottimizzare il cuneo fiscale, mentre il responsabile dello *shared service center* aiuta i vari responsabili di determinate funzioni nello svolgere processi *core* aziendali, aiutando i dipendenti di tutta la regione a non commettere errori procedurali.
- i direttori che supportano la *corporate* nella comprensione dei risultati della *region*, in particolare il direttore di *FP&A*, che si occupa di comunicare al *cfo* global

i risultati manageriali dell'azienda e gli *outlook* futuri, mentre il direttore *accounting* consolida il bilancio a livello regionale, riclassificandolo e inviando i risultati alla *corporate* per il consolidamento del bilancio globale.

Infine, per quanto riguarda i controlli del personale e della cultura interna il responsabile di questo controllo può essere facilmente identificato come il presidente delle *Human Resources* della regione EMEA. Infatti, nella sua struttura organizzativa complessa e articolata rispondono a lui molti direttori con funzioni molto differenti fra di loro, ma inerenti sempre al settore delle risorse umane. I direttori di funzione in questione, il cui compito principale è guidare l'azienda nel raggiungimento dei risultati desiderati, si dividono in tre grandi categorie:

- i direttori che supportano il *business*, ovvero coloro che si occupano principalmente di ricerca e selezione del personale, ma anche di spostamenti interni e ottimizzazione delle risorse; costoro sono i veri responsabili del controllo del personale.
- i direttori che supportano la *region*, ovvero coloro che si occupano della parte più amministrativa e salariale dei dipendenti, il cui ruolo è assimilabile più facilmente a quello del controllo dei risultati.
- i direttori che si occupano di strategia, ovvero coloro che si occupano principalmente di obiettivi di lungo periodo e strategie delle risorse umane; costoro sono i veri responsabili del controllo della cultura interna.

La struttura organizzativa fin qui descritta permette di comprendere la grande importanza che l'azienda attribuisce al sistema dei controlli manageriali, avendo al suo interno due funzioni quasi totalmente dedicate ai controlli interni. La struttura risulta essere molto complessa e articolata, sicuramente dovuta a una realtà aziendale altrettanto difficile da controllare, perché composta da Paesi molto differenti tra loro, caratterizzati da differenti lingue, monete, leggi e culture, che, senza un rigido sistema di controlli interni, difficilmente sarebbero controllabili da una singola realtà aziendale.

3.4 I CONTROLLI DEI RISULTATI IN WHIRLPOOL EMEA

La seconda fase del mio progetto riguarda l'inquadramento del problema, ovvero la ragione della mia assunzione nel *team di product costing* dove attualmente lavoro. Prima di descrivere i problemi e le soluzioni del caso specifico, giungendo così alla terza fase del progetto, è necessario un *focus* maggiore sul controllo dei risultati in Whirlpool EMEA.

Il controllo dei risultati in Whirlpool EMEA avviene nella funzione *finance* con cadenza mensile, ovvero ogni mese ogni *team* con funzione di *business partner* analizza i risultati conseguiti dalla funzione a cui offre supporto, registra le necessarie correzioni e comunica i risultati manageriali al team di *FP&A* che li raccoglie, apporta eventuali correzioni centrali a valle del processo e comunica alla *corporate* l'andamento del mese. Ogni mese tutte le funzioni *finance*, oltre a comunicare i risultati raggiunti, inviano, sempre al *team* di *FP&A*,

gli *outlook* di *quarter* per informare Benton Harbor dell'andamento della *region* rispetto a quanto pianificato in fase di *budget*.

“Il *budget* [...] è un documento contabile-amministrativo che, con riferimento a un orizzonte temporale di breve periodo, persegue il fine di tradurre in termini quantitativo-monetari i dati contenuti nel piano aziendale di medio-lungo periodo” (Riccaboni, 2018, p.204). In Whirlpool EMEA il *budget* viene chiamato *profit plan* perché, come la parola stessa suggerisce, viene costruito sulle *units* che ogni mercato programma di vendere l'anno successivo. Questo processo complesso e articolato è alla base di tutta l'attività annuale della funzione *finance* e, per questo, alla base del controllo dei risultati interno.

Per inquadrare correttamente il *profit plan* all'interno della realtà aziendale è importante ricordare che “il controllo di gestione deve essere analizzato nell'ambito del più ampio processo di pianificazione e controllo che si sostanzia [...] in un primo momento di pianificazione strategica; nella successiva fase di programmazione, ovvero di traduzione degli obiettivi strategici in piani e programmi d'azione; nella rivelazione dei risultati conseguiti, nel confronto degli stessi con gli obiettivi prefissati e nella eventuale segnalazione di scostamenti tra le due grandezze considerate che si traduce nell'attivazione di interventi correttivi” (Riccaboni 2018, p. 32). Ovvero, il *profit plan*, è da ricondurre nel panorama più ampio della programmazione, risultando il primo *step* di traduzione della strategia in programmazione aziendale.

Il processo iterativo in Whirlpool nasce presso l'*head quarter global* che decide la strategia e la comunica alle varie *region* nelle quali il *top management* discute come applicarla nella propria area di influenza. In quest'ottica, è facile comprendere come il *profit plan* abbia un ruolo chiave: esso si configura come la traduzione della strategia in programmazione aziendale. Il ruolo dei vari *team* di *finance* nella *region* EMEA è quello di misurare il risultato e comunicarlo, attraverso il *team* di *FP&A*, al *CFO* che decide come adattare la pianificazione sulla base dei risultati conseguiti.

Il *profit plan* è un processo articolato che inizia durante l'estate e dura solitamente diversi mesi, coinvolgendo tutte le funzioni aziendali chiamate a dare il proprio contributo nei tempi stabiliti. Le prime funzioni a cui viene chiesta una stima per l'anno successivo sono quelle che si occupano di *sales*, quindi il dipartimento commerciale insieme al *marketing* e al *finance*, devono stimare quanti pezzi di quale modello in quale mercato verranno venduti. Per ogni modello che il mercato desidera vendere viene attribuito dalla produzione (o dal *procurement* qualora sia acquistato da terzi e poi rivenduto) un prezzo standard unitario³ il cui costo viene calcolato per garantire che, ogni mercato all'interno della stessa azienda, si veda un *recharg* dello stesso prezzo per lo stesso prodotto. Il processo risulta così articolato e complesso da contare già 8.000 modelli differenti solo nella fase iniziale del *profit plan* per l'anno 2020.

³Un costo standard è uno strumento di controllo di gestione, in particolare del controllo dei risultati. Esso rappresenta un costo programmato che viene stabilito una volta all'anno in fase di *profit plan*, in relazione a determinate condizioni standard di produzione, e che viene utilizzato dal *management* come metro di paragone per valutare i costi realmente sostenuti.

La fase successiva è quella della pianificazione della produzione sulla base delle richieste del *marketing*, tenendo ovviamente in considerazione i livelli di *stock* già presenti. Una volta studiata la stagionalità dei prodotti e stabilito il corretto *timing* fra produzione e vendita, le altre funzioni iniziano a calcolare i costi variabili che ogni prodotto deve considerare oltre a quello di produzione, come i costi di trasporto, magazzino, dogana e costi legati alle garanzie di funzionamento dei prodotti, ma anche i costi fissi legati, ad esempio, alla produzione e al personale.

Tutte le assunzioni di calcolo dei costi vengono svolte dalle specifiche funzioni con il supporto del *finance* come *business partner* che supervisiona e consiglia i differenti *team*. Un esempio eloquente della complessità del processo riguarda i trasporti che vengono divisi in *freight* primario e *freight* secondario per semplificare il calcolo dei loro costi. Per ogni modello differente viene tracciato qual è il percorso standard che dovrebbe eseguire il pezzo per arrivare dal *plant* produttivo (o dal centro di smistamento) al magazzino nazionale in cui verrà venduto e, sulla base del costo degli ultimi sei mesi, viene definito il costo standard per il *freight* primario per ogni metro cubo. Analogamente viene calcolato il costo standard per il *freight* secondario, ovvero il costo medio del trasporto di quel modello dal magazzino regionale al cliente finale per ogni metro cubo.

Il processo si conclude nel mese di dicembre con un vero e proprio *profit and loss* prospettico, diviso in *quarter* e di cui ogni funzione operativa viene ritenuta responsabile dell'*outlook* che presenta. Il raggiungimento del *target* di profit plan, infatti, è alla base

della valutazione annuale dell'operato di ogni *manager* e del *team* che riporta a lui nella struttura organizzativa.

E' fondamentale soffermarsi brevemente sulla struttura del *profit and loss* che Whirlpool EMEA ha deciso di adottare internamente come strumento di controllo di gestione, struttura che utilizza ogni trimestre per confrontare i risultati *actual*, con quelli dello stesso periodo nell'anno precedente e con quelli previsti in fase di *profit plan*.

Il conto economico di Whirlpool EMEA differisce da quello contabile per la sua riclassificazione basata sulla funzione responsabile di un determinato risultato. In particolare, troveremo le voci divise per funzione aziendale, ad esempio costi di logistica, costi di produzione, costi delle materie prime o costi delle garanzie sui prodotti. La sua struttura è quella classica "a cascata", ovvero la sua prima linea è costituita dalle *units* vendute nel periodo e la sua ultima è costituita dal risultato finale, superfluo nella nostra analisi poiché non significativo a livello manageriale. Infatti, l'ultimo margine considerato utile è definito come *external operating profit*, ovvero il risultato del periodo ottenuto dall'azienda relativo al suo *core business*, escludendo gli elementi non imputabili alla mera gestione aziendale, come gli investimenti e le tasse.

Il modello di conto economico consolidato dalla regione e quello invece applicato nei vari mercati risulta avere una struttura differente, poiché, mentre quello dei singoli mercati risulta essere un *P&L* costruito a costi standard, quello consolidato EMEA presenta una prima sezione costruita a costo standard e una seconda sezione, prima di quella dei costi

fissi, dedicata alle variazioni rispetto agli standard calcolati in fase di *profit plan*, assente nei conti economici delle varie realtà nazionali. La ragione di questa scelta è finalizzata ad isolare il risultato dei singoli paesi, permettendo a tutti di avere la stessa base di partenza ed impedendo che i risultati ottenuti dai vari mercati vengano valutati sulla base di contingenze.

Analizzato il processo di *profit plan* e descritta brevemente la struttura del *P&L*, è possibile introdurre la seconda fase della mia ricerca: capire il problema che l'azienda doveva risolvere, comprendere il motivo della creazione di un nuovo *team* all'interno della *Integrated Supply Chain* e, in particolare, le soluzioni adottate dal *team* in cui lavoro per ottenere il risultato desiderato.

Il problema principale che Whirlpool EMEA stava affrontando era una importante deviazione dal modello del controllo dei risultati disegnato, dovuta a un disallineamento nella valorizzazione dello stock, non solo fra i vari Paesi, ma anche all'interno di un solo Paese a seconda delle tempistiche e delle modalità di ingresso di un determinato prodotto in un magazzino della regione.

Infatti, proprio perché il *P&L* dei vari mercati viene gestito a costo standard, ogni volta che un prodotto entra in un magazzino viene valorizzato con un costo caratterizzato da diverse componenti calcolate a standard: costo di produzione del bene, costo di trasporto,

costo di magazzino, costo di *fair market value*⁴, costo di dogana. Poiché il *profit plan* è un processo annuale in cui vengono calcolati i costi standard e applicati in tutti i Paesi è necessario che ci sia un *team* che, centralmente, allinei tutti i costi il primo gennaio sulla base del *profit plan* appena concluso e che rivaluti correttamente lo stock. La finalità ultima è che non vi siano nello stesso magazzino due prodotti con due valori standard differenti e, in generale, che ogni volta che un Paese vende delle *units* veda riconosciuti nel suo *P&L* i corretti costi e ricavi a valore standard.

Il problema risultava essere piuttosto complesso e articolato, non tanto per la comprensione del risultato finale auspicato, semplicemente che tutti i materiali valorizzati a stock avessero i costi standard corretti relativi all'anno in corso, ma quanto per l'aspetto pratico, sia dal punto di vista del sistema gestionale che per il numero di *stakeholder* con i quali era necessario interagire.

Per risolvere il primo problema relativo all'aspetto pratico di come saper svolgere attraverso il programma gestionale interno le attività richieste è stato avviato un progetto con il dipartimento informatico di Whirlpool EMEA con l'aiuto di una società di consulenza che, in seguito alle nostre richieste, ci ha supportato nell'utilizzo di SAP, apportando le modifiche necessarie per rendere l'utilizzo il più agevole possibile. Inoltre, dietro a nostre sollecitazioni, abbiamo ottenuto degli strumenti per il controllo del risultato ottenuto, non

⁴ Secondo le regole di *accounting* degli US GAAP (FAS 157), fair value is the price that would be received to sell an asset or paid to transfer a liability in an orderly transaction between market participants at the measurement date.

solo dell'anno in corso, ma anche per il controllo delle attività pianificate per il futuro. Il progetto è stato un vero e proprio corso di formazione relativo alla gestione dei costi da parte del programma, alle modalità di funzionamento delle sue tabelle sottostanti e alla comprensione dei presupposti di base su cui il gestionale si fonda.

Il problema principale, però, era costituito dall'assenza di un controllo su tutto il processo, caratterizzato da un numero elevato di *stakeholder* coinvolti nella determinazione dei costi standard già all'inizio del *profit plan*. La vera svolta nel progetto di ricerca e nel raggiungimento del risultato desiderato in ambito lavorativo è costituita proprio da una importante collaborazione fra i membri di *team* differenti, disponibili e propositivi nell'ottica di creazione di un processo standardizzato. La creazione di un processo standard, segna quindi il passaggio dalla seconda alla terza fase, permettendo così l'inizio della stesura della tesi e la possibilità di cambiare posizione lavorativa all'interno dell'azienda, una volta che l'intero progetto risulterà concluso.

Nella ricerca alla risoluzione del secondo problema, ovvero il numero elevato di stakeholder con cui interagire, abbiamo trovato l'aspetto che ha poi rappresentato la soluzione chiave del problema stesso: la mancanza di una procedura standardizzata. Infatti, in assenza di un *team* centrale che gestisse il problema del *product costing* e controllasse che tutti i costi standard fossero allineati per ogni unità venduta in ogni mercato, i responsabili di funzione non erano rigidi nell'applicazione del modello di controllo dei risultati e non comunicavano i vari standard ai mercati. Accadeva quindi che i costi standard cambiassero durante l'anno e che i mercati non fossero a conoscenza del

costo che avrebbe influito sul proprio risultato. Il valore aggiunto da noi apportato è stato soprattutto nel ruolo di *trait d'union* fra responsabili di funzione e mercati, permettendo la standardizzazione della procedura: il responsabile di funzione calcola lo standard, ce lo comunica, noi fissiamo il costo del prodotto per l'anno su quel particolare magazzino e informiamo i vari *controller* di mercato del valore che il prodotto ha.

Per l'anno 2020 appena iniziato abbiamo ricevuto i costi standard dalle varie funzioni nel mese di novembre, abbiamo aggiornato il sistema gestionale aziendale e fissato il costo a partire dal 1° gennaio 2020 per circa duecentomila prodotti su tutto il network aziendale, garantendo ai mercati e ai responsabili delle varie funzioni la correttezza dei costi calcolati. La grande difficoltà del progetto risiede principalmente nel suo grado di complessità, poiché mira a garantire correttezza dei costi dei prodotti finiti in circa settanta magazzini distribuiti in trentacinque Paesi all'interno della regione EMEA.

3.5. I CONTROLLI DELLA CULTURA INTERNA IN WHIRLOOL EMEA

Il terzo importante pilastro del sistema dei controlli manageriali in una azienda è costituito dal controllo del personale e della cultura interna. Mentre riguardo il primo punto Whirlpool EMEA ha un posizione molto riservata, attenta alla *privacy* e alle strategie interne, riguardo invece al controllo della cultura interna ha una posizione pubblica molto forte nei confronti non solo dei propri dipendenti, ma anche di tutti gli *stakeholder* che interagiscono con l'azienda.

Come già analizzato nel primo capitolo, la letteratura ritiene che ogni volta che i risultati non siano misurabili e le azioni desiderabili non siano conosciute la soluzione migliore per l'azienda sia quella di lavorare sulla cultura aziendale interna, spingendo così i dipendenti ad autocontrollarsi e a scegliere l'alternativa migliore per l'azienda stessa.

In particolare, Whirlpool Corporation si presenta come un'azienda molto attenta alla sfera dell'individuo, presentando i suoi valori come un punto importante di forza aziendale e dichiarando apertamente quali sono: *respect, integrity, inclusion and diversity, teamwork, spirit of Winning*. Esistono *network* interni per la promozione delle minoranze come ad esempio il *women's network* dove le donne possono trarre ispirazione le une dalle altre, parlando liberamente qualora vi siano degli episodi di discriminazione all'interno dell'azienda. I valori espressi come fondamentali dalla *corporate* sono conosciuti e diffusi, tutti i dipendenti ne sono a conoscenza e vedono quotidianamente l'esempio del *top management* che lavora incarnando questi ideali. Spesso in occasione di ricorrenze particolari vengono invitati ospiti a parlare di tematiche di attualità inerenti soprattutto all'accettazione dell'altro. Ad esempio, nel 2019 l'intera *region* ha celebrato la settimana dell'inclusione attraverso *meeting* ed eventi particolari che fungessero da spunto di riflessione per i dipendenti.

L'azienda, poiché punta molto sull'esempio dei *leader*, organizza spesso *meeting* formali e informali in cui tutti i dipendenti di qualsiasi livello possono avere l'occasione di chiedere pareri e consigli al *top management* riguardo soprattutto argomenti non prettamente lavorati, ma inerenti allo sviluppo delle *soft skills* e alla gestione di particolari situazioni

aziendali. Whirlpool EMEA tiene molto alla percezione dell'azienda come una realtà molto orizzontale, poco attenta ai formalismi e che crede nello *straight talk*, elemento distintivo tipico delle aziende americane. Nonostante quindi vi sia una forte struttura gerarchica tutti i dipendenti sono importanti e hanno il diritto di parola con chiunque, anche molto al di sopra della propria posizione organizzativa. Per dimostrare ciò l'azienda ha voluto dare un segno evidente organizzando l'*head quarter* milanese in *open space*, dove, anche il *CEO regional*, non ha un ufficio proprio, ma una scrivania a stretto contatto con i suoi collaboratori.

Inoltre, nel 2019 è stato rivisto dal dipartimento *legal* in collaborazione con l'*internal communication* il codice di condotta, per fornire ai dipendenti un manuale aggiornato e in linea con le nuove *policy* globali e con le nuove situazioni quotidiane che i dipendenti possono trovarsi ad affrontare. E' molto chiaro come l'azienda tenga alla trasparenza e alla formazione di tutti sulle linee guida da adottare, avendo fissato, in più date, *meeting* obbligatori che coinvolgessero tutti i *white collar* della *region*, perché tutti fossero a conoscenza delle norme etiche che la *corporate* considera fondamentali.

Un altro importante segno del controllo della cultura interna che Whirlpool EMEA ha adottato riguarda i premi di gruppo. Ogni funzione una volta l'anno, oltre che valutare l'operato del singolo, ha come usanza quella di premiare pubblicamente gli impiegati che si sono distinti all'interno del proprio gruppo perché siano da esempio ai colleghi e perché si sentano apprezzati e valorizzati per i loro sforzi. Questa prassi, se svolta con criterio,

crea un ambiente meritocratico e fa sentire le persone gratificate per gli sforzi quotidiani compiuti nel raggiungimento dei risultati desiderati.

Infine, un segno importante della cultura “*one Whirlpool*” che si vuole trasmettere ai dipendenti riguarda la politica dei trasferimenti interni. L’idea di base è che ogni impiegato ogni due anni cambi la sua posizione lavorativa perché possa imparare da altri nuove cose, spiegare ad altri il proprio lavoro, sentirsi importante per l’azienda e sentirsi motivati non svolgendo quotidianamente sempre lo stesso lavoro per anni. Il rischio con questa prassi aziendale è certamente molto alto, soprattutto relativo alla perdita di conoscenza, di procedure e di memoria storica, il beneficio però che deriva da questa usanza, se svolta correttamente, è indiscusso. Anzitutto si attraggono talenti, ovvero persone giovani che desiderano imparare e spaziare la propria conoscenza, cambiare spesso lavoro e fare carriera all’interno di una funzione; poi si crea uno spirito di appartenenza a un gruppo molto importante, perché tutti coloro che cambiano posizione all’interno della medesima azienda si fanno portatori di valori aziendali che diffondono attraverso l’organizzazione. Whirlpool Corporation nel 2020 per incoraggiare questa usanza lancerà un programma di *job posting* interno globale dove tutti i dipendenti di qualsiasi parte del mondo potranno candidarsi per qualsiasi posizione aperta globalmente.

Conclusioni

L'importanza dei sistemi di controllo manageriali e, in particolare, del controllo di gestione, è stata trattata nel corso dell'elaborato, evidenziando, grazie soprattutto al caso di studio, come questi sistemi rappresentino un elemento chiave del successo di un'azienda oggi. Infatti, moltissimi degli aspetti teorici trattati nei primi due capitoli sono stati oggetto del caso di studio, dimostrando come la letteratura sia molto vicina alla realtà quotidiana aziendale.

Anzitutto, il complesso sistema iterativo tipico del controllo di gestione descritto nel primo capitolo abbiamo visto essere applicato nel caso di studio, dove è evidente come, partendo dalla strategia globale, l'*Head Quarter* EMEA sia attento all'indirizzo da dare alla regione, prestando particolare attenzione soprattutto al periodo di programmazione, controllo e analisi dei risultati.

Abbiamo visto quali sono alcune delle soluzioni adottate per ridurre al minimo i problemi legati alla sfera del singolo, come l'assegnazione delle responsabilità in fase di *profit plan* e l'importanza attribuita dall'azienda alla formazione dei dipendenti, non solo attraverso corsi di specializzazione, ma anche, e soprattutto, attraverso il *learning by doing* legato alla frequente *job rotation* interna.

Inoltre, si evince chiaramente dal caso di studio l'importanza, in generale, del sistema dei controlli manageriali all'interno di Whirlpool EMEA, non solo legati al controllo dei

risultati, a cui è stato dedicato molto spazio nella trattazione, ma anche ai controlli relativi alle azioni e al personale e alla cultura interna.

Per quanto riguarda i controlli dei risultati, è chiaro come il controllo di gestione sia ritenuto un aspetto chiave nel raggiungimento degli obiettivi strategici, una intera funzione, il *finance*, ha il compito di guidare la *region* nel raggiungimento degli obiettivi finanziari ed è responsabile dei risultati ottenuti, presentando l'intera azienda come una realtà *results oriented*.

Infine, relativamente al controllo della cultura interna, come si evince chiaramente nel problema del *product costing*, la cultura aziendale risulta un elemento centrale in Whirlpool EMEA. Infatti, il problema sottolineato nel caso di studio è stato ampiamente superato grazie, soprattutto, alla grande collaborazione fra i dipendenti e alla predisposizione al cambiamento, attraverso un atteggiamento positivo. Infatti, un atteggiamento disponibile e propositivo non sono certamente elementi casuali, ma caratteristiche tipiche di realtà dove l'attenzione al controllo della cultura gioca un ruolo fondamentale.

Bibliografia

ANTHONY R. N., GOVINDARAJAN V., MACRÌ D. M. (2006), *Management control systems. Tecniche e processi per implementare le strategie*, McGraw Hill Education, New York.

BARONI D., BARTOLINI M., BONACCHI M., CHIUCCHI M. S., FAZZINI M., FERRARI M., GIORNETTI A., MAGLIACANI M., PARBONETTI A., PITZALIS A. (2002), *L'utilizzo della contabilità generale per il controllo di gestione*, SEU, Pisa.

ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A. (2005), *Sistemi di controllo*, McGraw Hill Education, New York, New York.

CHIUCCHI, M.S. (2012), *Il metodo dello studio di caso nel management accounting*, Giappichelli Editore, Torino.

GARRISON R. H., NOREEN E. W., BREWER P.C. (2004), *Programmazione e controllo*, McGraw Hill Education, New York, New York.

Hornngren C. T., Sundem G. L. (2016), *Programmazione e controllo*, Pearson Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.

MERCHANT K. A., VAN DER STEDE W. A., ZONI L. (2013), *Sistemi di controllo di gestione*, Pearson Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.

MERCHANT K. A., RICCABONI A. (2001), *Il controllo di gestione*, McGraw Hill Education, New York, New York.

RICCABONI A (2018), *Metodologie e strumenti per il controllo di gestione*, Knowità, Arezzo.

SCHONBERGER R (1987), *World class manufacturing . Le nuove regole per una produzione globale*, Franco Angeli, Milano.

Sitografia

Il lean management

<http://kanbanize.com/lean-management/improvement/what-is-poka-yoke/>

Il ruolo del controller

<http://www.contabilitalitica.com/ruolo-controller/>

Caso di studio, come costruire un approccio costruttivo

https://www.researchgate.net/publication/281549256_The_key_issues_of_applying_the_constructive_approach_to_field_research

Rivista Fortune: tutti gli stakeholder cercano il proprio vantaggio

http://bohnerbespoke.com/wp-content/upload2016/12/19941107_Forbes-Thou-Better-Not-Steal.pdf

Outsource controllo di gestione

<https://www.ilsole24ore.com/art/quando-strategia-giusta-e-non-avere-strategia-ABmS8NdB>

Management accounting

<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1751324306010157>

World Class Manufacturing

https://it.wikipedia.org/wiki/World_Class_Manufacturing

Review annual interna Whirlpool

<http://assets.whirlpoolcorp.com/files/WhirlpoolCorp-Annual-Report-2018.pdf>

Dichiarazione CEO Whirlpool per acquisizione

<https://st.ilsole24ore.com/art/impresa-e-territori/2014-10-14/indesit-whirlpool-perfeziona-acquisto-maggioranza-opa-obbligatoria-11-euro--195925.shtml?uuid=ABujRB3B>

Rivista Fortune su Whirlpool

<https://fortune.com/fortune500/2019/whirlpool/>

Strategia *Shared Service Center*

<https://www.zerounoweb.it/techtarget/searchdatacenter/shared-service-centre-un-approccio-organizzativo/>

Il ruolo dell'internal audit

<https://www.iiaweb.it/definizione-di-internal-auditing>

Controlli SOX

https://en.wikipedia.org/wiki/Sarbanes%E2%80%93Oxley_Act