

# Modalità tradizionali e innovative di progettazione e sviluppo dei sistemi di controllo di tipo diagnostico

**L'**evoluzione dei modelli organizzativi, imposta dalla necessità di fornire risposta all'aumento di variabilità, complessità, ambiguità e incertezza dell'ambiente di riferimento, ha determinato - tra l'altro - l'esigenza di rivedere le logiche con cui vengono sviluppate le modalità di controllo di tipo "diagnostico". In questo contributo viene, dapprima, esplorata la distinzione tra sistemi di controllo diagnostico e interattivo, evidenziando le rispettive logiche operative e il ruolo cruciale che entrambi giocano nell'implementazione della strategia aziendale. In particolare, si sottolinea l'importanza di mantenere un corretto bilanciamento tra i due approcci per garantire un'efficace gestione dei comportamenti organizzativi. Successivamente l'attenzione si sposta sulle trasformazioni subite dai sistemi di controllo diagnostico in risposta alle esigenze dei contesti agili e dinamici, presentando un confronto tra le modalità tradizionali, orientate alla prevedibilità e al controllo, e quelle moderne che, invece, mirano a generare "pressione imprenditoriale" attraverso obiettivi ambiziosi e sfidanti (BHAGs). Si evidenziano, in tal modo, due diversi modi di concepire il processo di pianificazione aziendale, che pur sviluppati a partire da presupposti logici del tutto diversi, rispondono sostanzialmente alle stesse esigenze di base: focalizzare l'attenzione sulle tematiche considerate rilevanti a livello complessivo e coordinare l'azione dei diversi attori aziendali nel tempo. In chiusura del contributo si ribadisce un messaggio fondamentale: l'efficacia di sistemi di controllo non dipende solo dai dispositivi utilizzati, ma anche - e soprattutto - dalle modalità con cui essi vengono integrati in un sistema coerente e organico.

## Introduzione

Dopo aver affrontato in un precedente articolo pubblicato in questa Rivista<sup>1</sup> una serie di problematiche emerse nell'utilizzo dei tradizionali sistemi di misurazione delle performance e, successivamente, analizzato il "protocollo

collaborativo per la fissazione degli obiettivi di aziende, squadre e individui" denominato Objectives and Key Results (OKR)<sup>2</sup> quale possibile caso paradigmatico dell'evoluzione subita da questa specifica modalità di controllo, è giunto, ora, il momento di tentare una sintesi in merito al processo di trasformazione subito, nel tempo, dai c.d. sistemi di controllo diagnostico, evidenziando in che modo gli stessi si stiano adattando alle nuove modalità di concepire il contesto organizzativo e le nuove teorie in merito alla gestione aziendale.

Nel farlo inizieremo con l'evidenziare come anche nelle aziende che fanno propria la logica dell'agilità la misurazione delle prestazioni individuali e collettive mantenga un proprio ruolo peculiare, sebbene in parte diverso da quello svolto originariamente. Nelle aziende organizzate per perseguire l'agilità c'è, infatti, il rischio di considerare ogni forma di misurazione - e, dunque, anche la misurazione delle performance - come facente parte dei "sistemi di controllo interattivo". La notevole affinità esistente tra le logiche di funzionamento di questi sistemi e la filosofia agile può, infatti, portare a sovrastimare il ruolo che i dispositivi di controllo utilizzati in modalità "interattiva" sono destinati a svolgere, il che si può spingere sino a confondere tra loro "leve di controllo" che hanno e devono mantenere funzioni diverse. Tutto ciò rischia, naturalmente, di risultare molto pericoloso in termini di bilanciamento del sistema complessivo di controllo che deve essere sviluppato se si vogliono gestire adeguatamente i comportamenti organizzativi. Il primo punto del cammino che ci apprestiamo a compiere impone, dunque, di precisare quali sono le funzioni dei "sistemi di controllo diagnostico" e come le stesse differiscano da quelle svolte dai "sistemi di controllo interattivo". Effettuata tale distinzione sarà possibile concentrare l'attenzione sui soli insiemi di dispositivi che usano quale "variabile chiave di controllo" gli "obiettivi" che si vogliono

di Bruno De Rosa

Consulente Direzionale,  
Professore Associato di  
Economia Aziendale  
Università degli Studi  
di Trieste

<sup>1</sup> B. De Rosa, "Ruolo ed efficacia della 'misurazione' sono mutati?", in questa Rivista, n. 6/2022 pagg. 5-13.

<sup>2</sup> B. De Rosa, "OKR: uno strumento per produrre focalizzazione, allineamento ed engagement", in questa Rivista, n. 2/2023 pagg. 15-23.

raggiungere. All'interno di questa classe verranno esaminate due diverse logiche di organizzazione dei meccanismi di controllo: una più tradizionale che, come vedremo, si propone di rendere più prevedibile il raggiungimento dei risultati fissati e una, più moderna, che invece ambisce a creare una "pressione imprenditoriale" (Simons, 2005) all'interno dell'organizzazione e nel far ciò spinge gli operatori a fissare obiettivi audaci e ambiziosi (in inglese BHAGs Goals) che, come tali, sono per definizione difficilmente raggiungibili.

### Differenze tra controllo diagnostico e interattivo

Nel quadro concettuale sviluppato da Robert Simons (1995) ogni "leva di controllo" svolge una propria distinta e precipua funzione. Il framework si basa, infatti, sul presupposto che i sistemi di controllo servano a concretizzare la strategia aziendale, la quale, essendo complessa e articolata, non può essere riassunta in un'unica definizione. Alle diverse possibili "definizioni parziali" di strategia individuate da Mintzberg (1987) Simons fa, dunque, corrispondere specifici insiemi di meccanismi di controllo (e di logiche d'impiego degli stessi) che, se correttamente progettati e impiegati, servono a trasformare l'idea di strategia da qualcosa di astratto e teorico in un insieme di possibili comportamenti concreti (cercando in tal modo di favorire l'esecuzione pratica dell'idea di partenza). L'idea di fondo è, inoltre, che tali idee e insiemi di dispositivi non debbano essere concepiti come in antitesi l'uno rispetto all'altro, ma vadano necessariamente considerati e utilizzati in ottica integrata. L'obiettivo perseguito da Simons è, infatti, chiaramente quello di sviluppare un approccio di tipo olistico alla progettazione e all'implementazione dei sistemi di controllo, in cui l'esigenza di bilanciamento delle spinte date al comportamento umano dai diversi possibili sistemi di controllo è continuamente ricordata ed enfatizzata. Ne discende che la capacità di distinguere tra di loro insiemi di logiche e di meccanismi di controllo che perseguono finalità diverse e svolgono funzioni distinte all'interno del sistema di controllo complessivo risulta essenziale se si vuole assicurare l'efficacia del quadro di riferimento concettuale in tal modo sviluppato.

Tutto ciò, però, risulta tutt'altro che scontato e ciò a causa di alcune possibili problematiche di ordine interpretativo. Nonostante il framework in esame sia diventato, da tempo, un riferimento pressoché imprescindibile per lo studio dei sistemi di controllo manageriali - e ciò tanto in letteratura quanto nella prassi - esso è stato, infatti, criticato in dottrina per alcune possibili imprecisioni concettuali. Alcuni studiosi si sono spinti, addirittura, sino a considerarlo "mal definito" (Tessier e Otley, 2012). Con riferimento in particolare al problema che qui rileva (la chiara distinzione tra sistemi di controllo aventi carattere "diagnostico" e quelli aventi natura "interattiva") la difficoltà di effettuare una separazione concettuale netta tra i due sottosistemi di controllo risulta acuita dal fatto che gli stessi non si differenziano necessariamente per i meccanismi utilizzati, ma per il modo in cui questi vengono impiegati (Simons, 1995). Come vedremo, questo non impedisce di distinguere nettamente i due apparati di controllo, ma rende più arduo (e quindi più importante) stabilire i confini che li separano richiedendo una chiara definizione dei criteri discretivi sulla base dei quali operare la distinzione.

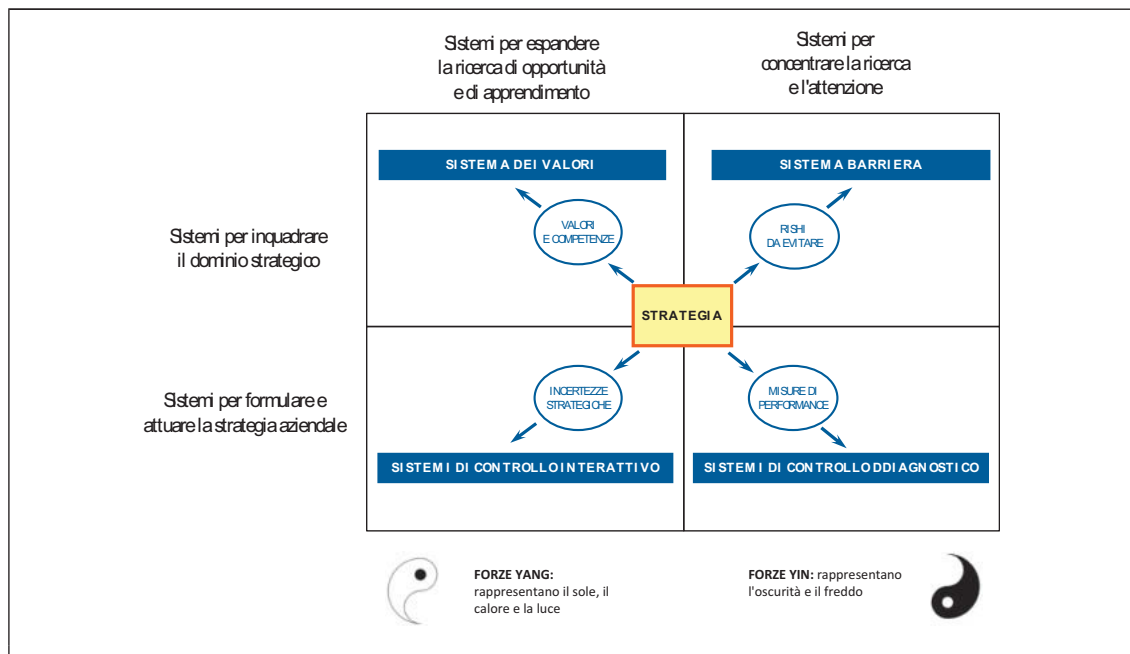
Ma procediamo con ordine. Una delle aree su cui le critiche si concentrano maggiormente riguarda l'attribuzione della qualifica di controllo "positivo" o "negativo" a ciascuno dei quattro sottosistemi del controllo (le quattro leve) in cui si scompone il sistema principale. Simons, infatti, usa questi termini in modo non sempre del tutto preciso, fornendo definizioni "molto ampie e generiche" che mescolano concetti di motivazione, creatività e apprendimento con quelli di coercizione, punizione, prescrizione e controllo (Tessier e Otley, 2012b). Ad avviso di chi scrive queste critiche rischiano, però, di risultare ingenerose: è plausibile, infatti, che questa ambiguità sia almeno in parte intenzionale, poiché i possibili significati dei due termini potrebbero essere diversi a seconda del contesto in cui essi vengono impiegati. Se si analizzano le rappresentazioni grafiche proposte da Simons, si scopre che i quattro sottosistemi vengono da lui raffigurati come "vettori" che spingono in direzioni opposte, poiché diversi e bilanciati sono gli "stimoli" che il sistema di controllo deve inviare a chi opera all'interno dell'azienda. Ebbene, il bilanciamento complessivo avviene lungo diverse direttrici (Kruis, Speklé e Widener, 2016), in un sistema di

compensazioni di forze opposte che può essere letto su almeno tre distinti livelli. I primi due sono esplicitamente riconosciuti da Simons in sede di analisi complessiva del framework da lui sviluppato. In uno dei grafici di sintesi forniti dall'autore (si veda [Tavola 1](#)) i quattro sotto-sistemi vengono, infatti, distinti a seconda del loro ruolo nell'articolazione della strategia (la differenziazione è qui tra sistemi che servono a "inquadrare" il dominio strategico e quelli che, invece, contribuiscono a formulare e implementare la strategia aziendale) e rispetto alla funzione svolta relativamente all'attenzione dei gestori (nel qual caso si contrappongono sistemi che esercitano un'azione di focalizzazione dell'attenzione sulla strategia intenzionale, a quelli che al contrario mirano a espandere la ricerca delle opportunità e a favorire l'apprendimento strategico). Con riferimento, in particolare, a quest'ultima distinzione Simons ricorre a una metafora molto efficace che fa un esplicito uso dei termini che stiamo qui commentando. Si legga il seguente passaggio: "Queste quattro leve creano le forze opposte, lo yin e lo yang, dell'attuazione di una strategia efficace. Nella filosofia cinese, le forze positive e negative sono principi opposti in cui l'energia creativa si divide e la cui fusione crea il mondo come lo conosciamo. Due di queste leve di controllo, i sistemi di valori e i sistemi di controllo interattivi creano forze positive e

ispiratrici. Queste sono le forze yang: forze che rappresentano il sole, il calore e la luce. Le altre due leve, i sistemi barriera e i sistemi di controllo diagnostico, creano vincoli e assicurano il rispetto degli ordini. Queste sono le forze yin: forze che rappresentano l'oscurità e il freddo. Come dimostrerò, i senior manager utilizzano queste forze contrapposte per ottenere una tensione dinamica che consente un controllo efficace della strategia" (Simons, 1995). Si noti che in questo caso ai sistemi di controllo diagnostico è assegnata una funzione "negativa" poiché forzano - per quanto possibile e giusto - l'attenzione di chi opera sul perseguimento della strategia deliberata, evitando che la stessa si disperda su altri fronti. Ed è corretto che svolgano precipuamente questa funzione perché altri sistemi (e tra questi soprattutto quelli di controllo interattivo) nel contempo agiscono in direzione opposta, controbilanciando con il loro funzionamento la focalizzazione spinta creata dai sistemi di controllo diagnostico.

Alla differenziazione tra sistemi di controllo diagnostico e sistemi di controllo interattivo in tal modo istituita se ne affianca, però, un'altra che, sebbene non risulti sempre adeguatamente evidenziata da tutti gli autori, appare funzionale rispetto al percorso che qui intendiamo fare. Tale distinzione è sviluppata a partire dall'idea, invero molto semplice, che qualsivoglia sistema di

**Tavola 1 - Il ruolo svolto dai quattro sottosistemi secondo due diverse prospettive di analisi**

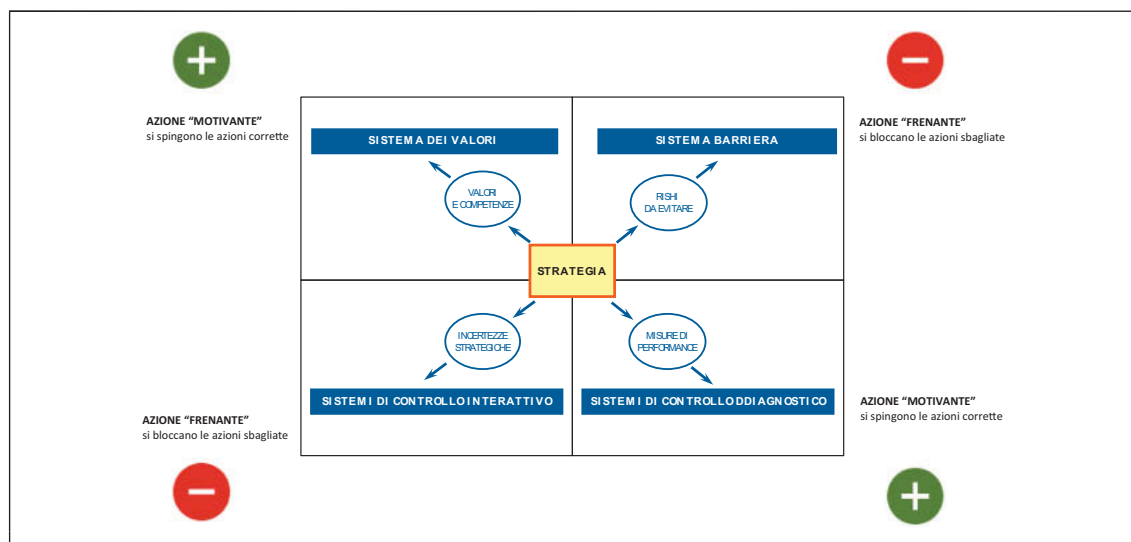


controllo debba necessariamente tener conto simultaneamente di due istanze tra di loro opposte: da un lato vi è l'esigenza di "bloccare" tutte le azioni che si considerano sbagliate (poiché inutili, pericolose, sbagliate, ecc.) e dall'altro vi è la necessità di trovare forme attraverso le quali "spingere" gli operatori a compiere al meglio le azioni che vengono reputate corrette. Come si intuisce anche in questo caso si possono impiegare - sebbene con significato radicalmente differente e con il rischio di implicare dei giudizi di valore, giudizi che rischiano di rivelarsi tragicamente sbagliati - i termini di controllo "negativo" e "positivo". Ebbene, sotto questo profilo il segno assegnato ai due vettori si inverte rispetto alla situazione precedente. Ai sistemi di controllo diagnostico è assegnata, infatti, una funzione motivante (e, dunque, di controllo "positivo"): attraverso la fissazione degli "obiettivi che si vogliono raggiungere" (è, infatti, questa la variabile critica di progettazione del sistema per loro individuata da Simons) questi insiemi di meccanismi di controllo mirano infatti a incentivare gli operatori a porre in essere delle azioni che si considerano corrette e che, pertanto, si vogliono svolgere al meglio. Il loro compito è, dunque, quello di "fornire energia" al sistema aziendale, motivando le persone che lo compongono ad agire nell'interesse collettivo. Ai sistemi di controllo interattivo viene assegnato, in questo contesto, un compito esattamente speculare: quello di esercitare un'azione frenante, che blocca le azioni sbagliate (Tavola 2). Questi sistemi, infatti, assumono un ruolo specifico, che

è quello di identificare le ipotesi e le premesse strategiche che si debbono considerare - sulla base delle osservazioni svolte - ormai obsolete o, peggio ancora, sbagliate. L'obiettivo perseguito è, chiaramente, quello di bloccare (controllo "negativo") tutte le attività svolte sulla base di tali premesse errate o superate. In tal modo, si preven-gono sprechi di risorse in attività inutili o dannose. Fatta questa precisazione che, come vedremo sarà particolarmente importante per distinguere tra loro le due forme di controllo, si può ora passare a considerare un ulteriore importante criterio discrezionale.

Ambedue le leve, tanto quella designata a implementare il controllo "diagnostico" quanto quella orientata a sviluppare un controllo di tipo "interattivo", fanno uso estensivo dell'informazione numerica. Per entrambe le leve, dunque, i processi deputati alla "misurazione" e alla successiva analisi delle informazioni in tal modo raccolte risultano assolutamente critici ai fini dell'efficacia del controllo. Questo è, chiaramente, un ulteriore motivo che contribuisce a offuscare i confini delle due modalità di controllo in esame. In particolare, come già si è detto in precedenza, il rischio è che nelle aziende organizzate in ottica "agile" ogni forma di misurazione venga associata a logiche di controllo di tipo "interattivo". In tali contesti si corre, infatti, il rischio che l'attenzione posta al cambiamento e, dunque, alla possibilità che si sviluppino forme di "strategia emergente", porti a dimenticare l'importanza di meccanismi e dispositivi di controllo capaci di focalizzare l'attenzione sulla "strategia

Tavola 2 - Azione bloccante e motivante dei diversi sistemi di controllo



intenzionale”. Le due logiche di controllo, però, non si devono sostituire l’una all’altra, ma devono affiancarsi e completarsi a vicenda cosicché la spinta complessiva fornita dal sistema di controllo possa risultare adeguatamente bilanciata. Ne risulta - nuovamente - che è necessario ristabilire dei confini precisi tra le due modalità di controllo in modo tale che la misurazione, in azienda, venga sviluppata e utilizzata per entrambe le finalità.

Ebbene, sfruttando le osservazioni sin qui fatte, possiamo ora affermare che un criterio discreto particolarmente efficace per distinguere i sistemi di controllo diagnostico da quello di controllo interattivo è rappresentato dall’effetto dagli stessi ricercato: mentre i sistemi diagnostici mirano a creare motivazione per il raggiungimento degli obiettivi, quelli interattivi si concentrano sul controllo “negativo” delle premesse strategiche. Inoltre, il ruolo giocato dalla misurazione all’interno dei due sistemi offre un ulteriore importante criterio di discriminazione. Se la misurazione si concentra sugli obiettivi e sulla distanza dal loro raggiungimento, il controllo è di tipo diagnostico. Al contrario, se essa serve a stimolare dubbi sulle ipotesi sottostanti alla c.d. strategia intenzionale - e, dunque, impone delle riflessioni sulle “incertezze strategiche” - il controllo in tal modo svolto è di tipo interattivo. Nei sistemi di controllo diagnostico la misurazione è, pertanto, diretta, nel senso che agisce direttamente sulla variabile di progettazione del sottosistema (gli “obiettivi” che si vogliono raggiungere). Le c.d. incertezze strategiche - che rappresentano le variabili chiave di progettazione dei sistemi interattivi - sono, invece, per loro stessa natura non misurabili, appartenendo al dominio delle variabili soft, come i valori e le competenze. In altre parole: il processo di misurazione all’interno dei sistemi di controllo interattivo svolge un ruolo indiretto poiché ciò che si misura non è l’incertezza strategica in quanto tale - questo costrutto logico non è, infatti, di per sé suscettibile di misurazione - ma è qualsiasi altro evento, fatto o situazione che permette di stimolare riflessioni e dubbi in merito alla adeguatezza e alla correttezza delle ipotesi che sono state poste alla base della strategia intenzionale perseguita dall’azienda. Ciò vale, naturalmente, anche per le misure di performance (individuale e/o collettiva). Se alcune di queste misure vengono utilizzate all’interno di un sistema di

controllo interattivo, le stesse non servono - all’interno di quel sistema - per giudicare la prestazione in quanto tale, o per stabilire la distanza che separa il livello di prestazione raggiunto rispetto all’obiettivo che si vuole conseguire. Sono utili, piuttosto, per ritrarre informazioni in merito alla possibile obsolescenza o alla fallacia delle ipotesi strategiche sino a quel momento considerate, così da stimolare una riflessione nel management, riflessione a partire dalla quale auspicabilmente dovrebbe svilupparsi un processo di apprendimento strategico.

Tutto ciò porta naturalmente ad affermare che il ruolo attribuito, all’interno della logica complessiva del controllo manageriale, ai dispositivi di controllo diagnostico non può in alcun modo essere assorbito da sistemi - quelli di controllo interattivo - che sono stati ideati e vengono fisiologicamente implementati per raggiungere finalità diverse. Proprio per questa ragione vale, dunque, la pena di esaminare meglio quali evoluzioni ha subito la logica di controllo sviluppata secondo questo archetipo.

### Modalità tradizionali di controllo diagnostico

Nel definire i “sistemi di controllo diagnostico”, Simons li descrive come “la struttura portante dei sistemi tradizionali di controllo di gestione” e li considera “progettati per assicurare il raggiungimento degli obiettivi pianificati” (Simon, 1995). Queste affermazioni, più che definire in modo puntuale le caratteristiche essenziali dei sistemi di questo tipo, descrivono efficacemente la modalità tradizionale di implementazione del controllo diagnostico.

Si noti come, in quest’ottica, lo scopo perseguito dai dispositivi che misurano le performance è quello di ridurre la variabilità delle prestazioni, in modo tale da garantire - per quanto possibile - il conseguimento degli obiettivi aziendali prefissati. La stessa metafora utilizzata da Simons per descrivere il loro funzionamento (metafora, per altro, assolutamente ubiquitaria in letteratura) evidenzia chiaramente tale intento: “I sistemi di controllo diagnostici funzionano come le manopole sul pannello di controllo della cabina di pilotaggio di un aereo, consentendo al pilota di individuare i segni di un funzionamento anomalo e di mantenere le variabili critiche delle prestazioni entro i limiti prestabiliti” (Simon, 2008).

Chiaramente questa immagine, utilizzata da Simons e da molti altri per descrivere il funzionamento dei sistemi di controllo diagnostico, non è scelta casualmente. Essa richiama, forse inconsapevolmente, una metafora ancor più antica: quella adottata dagli epigoni dello Scientific Management (Taylor, 2004). In questa visione, l'organizzazione è concepita come una "macchina", un insieme di componenti separate, ciascuna con una funzione specifica, che operano in relazione tra loro secondo uno schema che è nel contempo unitario e predefinito (normalmente da un "progettista" e cioè a dire dall'esterno). Un sistema così concepito raggiunge il massimo livello di affidabilità ed efficienza quando le interazioni tra le singole componenti risultano fluide e prevedibili. Da qui, la necessità di gestirle in modo strutturato e razionale, perseguendo un ordine imposto dall'alto. Non a caso, questa specifica impostazione del disegno organizzativo viene tradizionalmente definita Command and Control (Otley, 2006). In una simile ottica, la divisione del lavoro e la specializzazione delle mansioni diventano strumenti privilegiati per ottenere efficienza. A queste logiche si accompagna l'adozione di strumenti di coordinamento, specificamente progettati per collegare tra loro le diverse attività in cui è stato suddiviso il processo aziendale, rimuovendo interazioni non essenziali e riducendo al minimo la variabilità. Tra le forme di coordinamento del lavoro sviluppate per rispondere a queste esigenze quella che probabilmente ha attirato maggior attenzione, soprattutto nelle aziende di una certa dimensione, è rappresentata dalla c.d. standardizzazione degli output (Mintzberg, 2023). Essa prevede la definizione precisa dei livelli quantitativi e qualitativi dell'output atteso, trasformandoli in obiettivi assegnati ai dipendenti. Questo approccio offre ai lavoratori un certo margine di discrezionalità nell'individuare le strategie operative più idonee al raggiungimento dei risultati (Newman, 1975). Al contempo, previene la c.d. trappola delle attività (Drucker, 2012), ossia il rischio che gli operatori si concentrino sull'esecuzione delle azioni perdendo di vista gli obiettivi finali. Si può dunque affermare che i sistemi di controllo diagnostico di stampo tradizionale risultano progettati secondo un'impostazione che mira alla realizzazione di una forma di controllo di tipo cibernetico (Flamholtz, 1996; Merchant, 1982, Berry, Broadbent e Otley, 1995). Attraverso la

fissazione degli obiettivi, questi sistemi focalizzano l'attenzione di chi opera sui traguardi ritenuti rilevanti dal vertice strategico, seguendo un approccio di tipo top-down. In tale contesto gli obiettivi e la misurazione delle prestazioni svolgono una duplice funzione: *ex-ante*, motivano i comportamenti, delineando livelli di prestazione considerati raggiungibili con le risorse disponibili; *ex-post*, permettono di valutare eventuali scostamenti tra prestazioni desiderate e risultati effettivi, favorendo un processo di feedback che consente di correggere il sistema e rivedere gli obiettivi sulla base di un apprendimento di tipo one-loop.

Come osserva del tutto correttamente Simons, un aspetto assolutamente critico nella progettazione di questa specifica modalità di controllo è rappresentato dal livello di difficoltà associato al raggiungimento degli obiettivi che, chiaramente, non deve risultare eccessivo. Questo aspetto è cruciale perché da un lato rischia di incidere significativamente sulla capacità del sistema di motivare gli operatori, dall'altro determina il livello di attendibilità degli obiettivi fissati. Sul punto è utile notare che tale criticità non deriva intrinsecamente dalla struttura logica della forma di controllo qui in esame, ma piuttosto dalla propensione diffusa a utilizzare un unico set di indicatori di performance per affrontare esigenze gestionali e conoscitive molto diverse. Probabilmente con l'intento di giungere a una sorta di "efficienza" nella produzione e nell'utilizzo delle informazioni che appaiono necessarie alla gestione, si tende infatti a utilizzare lo stesso parametro (lo stesso "numero") per alimentare processi distinti, che in realtà richiederebbero approcci differenziati (Bogsnes, 2016). Idealmente, questi processi dovrebbero essere progettati utilizzando metriche diverse, anche se riferite alla stessa entità, e seguendo cadenze temporali *ad hoc*. Si noti che questa specifica esigenza è già adeguatamente sottolineata nell'originale analisi dei sistemi di controllo diagnostico proposta da Simons. Tuttavia, nella pratica, tale differenziazione è spesso trascurata, portando alla progettazione di sistemi che, invece di generare motivazione e ottimizzare il funzionamento aziendale, producono effetti contrari. In questi casi, gli strumenti di controllo non riescono a indirizzare efficacemente decisioni e comportamenti verso l'ottimizzazione del sistema e l'utilizzo pieno delle risorse disponibili.

L'approccio epistemologico in cui affonda le proprie radici il movimento dello Scientific Management (Ghoshalm, 2005; Nørreklit, 2017) è, in qualche modo, responsabile di ulteriori due assunti che si riscontrano normalmente quando si analizza criticamente l'impostazione del sistema organizzativo basato sulla logica del Command and Control. Sebbene in qualche modo a essi si sia già fatto implicitamente riferimento nelle righe che precedono, tali assunti meritano di essere specificatamente ribaditi. Il primo afferma che esiste una best way, ossia un solo modo davvero corretto di fare le cose. La conseguenza inevitabile di tale ragionamento è che il compito assegnato al management (e in particolare al top management) è quello di individuare, dapprima, la strategia ideale per l'azienda e, successivamente, di condurre gli altri operatori lungo il percorso in tal modo individuato. Il vertice aziendale assume, dunque, il ruolo dello Strategos, ossia del "comandante dell'esercito" che guida le truppe nella battaglia, dopo aver elaborato il miglior piano possibile. Il secondo assunto ha a che fare con il modo in cui la best way deve essere individuata. Come la sua stessa denominazione lascia ben intendere il movimento dello Scientific Management postula l'applicazione del metodo scientifico alla gestione aziendale. Non deve stupire, pertanto, se il compito di individuare la strategia più opportuna è demandato a un sofisticato processo di analisi delle informazioni disponibili, processo che dovrebbe essere, almeno idealmente, in grado di fornire gli spunti necessari alla soluzione del problema strategico. In questo contesto la strategia è, dunque, vista come il risultato di un processo eminentemente logico e razionale, di "individuazione" e "concettualizzazione" della soluzione ricercata. Essa possiede due caratteristiche essenziali: viene elaborata in anticipo rispetto alle azioni ed è sviluppata dal vertice in modo consapevole e mirato. Un'ottima descrizione della modalità di controllo coerente con questa idea di strategia è fornita da Mintzberg: "I leader dotati dell'autorità necessaria formulano le loro intenzioni nel modo più preciso possibile e poi si adoperano per la loro attuazione - la loro traduzione in azione collettiva - con un minimo di distorsione, 'senza sorprese'. Per garantire ciò, i leader devono prima articolare le loro intenzioni sotto forma di piano, per ridurre al minimo la confusione, e poi elaborare questo piano nel

modo più dettagliato possibile, sotto forma di budget, programmi dettagliati e così via, per prevenire la discrezionalità che potrebbe ostacolare la sua realizzazione. I soggetti esterni al processo di pianificazione possono agire, ma per quanto possibile non sono autorizzati a decidere. I programmi che guidano il loro comportamento sono incorporati nel piano e vengono istituiti controlli formali per garantire il perseguimento del piano e dei programmi" (Mintzberg, 1987). Come si vede in quest'ottica il "piano" rappresenta lo strumento di controllo attraverso il quale la strategia individuata dal vertice (la "mente" dell'organizzazione), dopo la necessaria attività di analisi, viene comunicata agli operatori (le "braccia") che hanno il compito di eseguirla.

### Nuove modalità di sviluppo dei dispositivi di controllo diagnostico

Una simile modalità di pensare all'attività di controllo è stata messa radicalmente in discussione dai profondi mutamenti che si sono verificati negli ultimi cinquant'anni nelle arene competitive e nei mercati. Un insieme diversificato ed eterogeneo di "determinanti" ha notevolmente incrementato il livello di rivalità esistente tra i diversi attori (D'Aveni, 2010) e reso più difficile soddisfare i gusti sempre più complessi e raffinati dei consumatori. Tutto ciò ha comportato, naturalmente, l'emergere tanto di nuove minacce quanto di nuove opportunità (McKinsey, 2006). Quello che sicuramente si è verificato è, però, un aumento del livello di variabilità, complessità, ambiguità e incertezza (De Rosa, 2022) che i gestori si trovano ora ad affrontare. La conseguenza di tale incremento è presto detta: il ruolo originariamente assegnato allo Strategos è diventato sempre più arduo da svolgere ed è pertanto sempre più difficile trovare individui o gruppi ristretti di persone in grado di svolgerlo adeguatamente. È, inoltre, sempre meno facile stabilire con certezza in anticipo la corretta direzione di marcia che dovrà essere seguita dall'organizzazione, per cui i requisiti della flessibilità e dell'adattabilità diventano presupposti essenziali per una gestione davvero efficace.

Un quadro simile comporta, evidentemente, la necessità di rivedere i presupposti stessi sulla base dei quali viene sviluppata l'azione di "controllo", qui intesa in senso proprio, ovvero come la capacità

di influenzare i comportamenti degli attori aziendali in modo tale da rendere possibile lo sviluppo di azioni collettive che risultino nel contempo coerenti e idonee al raggiungimento dei risultati ambiti. Come detto, l'esigenza di revisione è profonda, nel senso che riguarda non solo gli artefatti del controllo, ma si spinge a mettere in dubbio le stesse basi concettuali che lo informano. Si assiste, conseguentemente, a un ripensamento profondo dei tradizionali modelli di progettazione organizzativa, con un' enfasi crescente sulle variabili soft (non misurabili) e sulle interrelazioni esistenti tra le diverse componenti del sistema aziendale (Leonardi e Contractor, 2018). Queste ultime, in particolare, acquistano rilevanza nel senso che si inizia a comprendere che è attraverso di esse che il sistema può acquisire flessibilità e capacità di adattamento. Come diremo meglio tra poco, ciò implica la consapevolezza che l'ordine non può più essere importato dall'esterno (attraverso un'attività di progettazione *ex-ante* più o meno intensa e raffinata), ma va necessariamente generato dall'interno, attraverso una pluralità di azioni e reazione di adattamento reciproco tra le diverse parti. Si cominciano, pertanto, a implementare sistemi organizzativi basati su logiche di "decentramento radicale" (Cooper e Slagmulder, 1988; Hope e Fraser, 2003; Lee MY, Edmondson, 2017). In tale ottica l'organizzazione risulta concepita come un insieme di "piccole unità prestazionali a geometria variabile costituiti da dipendenti che risultano di solito inquadrati in 'funzioni' diverse e operano con elevati standard di allineamento, responsabilità, trasparenza e collaborazione" (De Rosa, 2022). Nella loro versione più estrema, le organizzazioni così concepite, sono viste come veri e propri network, ossia come "movimenti aperti di persone, informazioni e materiali, senza una sequenza o un centro fisso" (Mintzberg, 2023). Naturalmente anche in un contesto così definito è necessario dotare le organizzazioni di un minimo livello di stabilità e di integrazione delle componenti che le formano. All'esigenza di flessibilità e dinamicità si contrappone, infatti, la necessità di garantire al sistema stabilità e struttura, indispensabili per preservarne l'unitarietà, la resilienza e l'efficienza (Bazigos, De Smet, Gagnon, 2015). Di conseguenza, le aziende anche se organizzate in ottica agile necessitano di un'infrastruttura stabile, spesso paragonata a una "piattaforma digitale" (Aghina, De Smet e Weerda, 2015), in grado di supportare moduli organizzativi adattabili e

interconnessi secondo una logica di network (Hopwood, 1996). Una parte di questo ruolo è svolta, come vedremo, dai sistemi di controllo diagnostico, sviluppati - però - con modalità diverse da quella tradizionale.

Per comprendere più in profondità le ragioni che hanno portato al ripensamento dei presupposti concettuali sulla base dei quali le nuove forme di controllo vengono, di fatto, sviluppate conviene concentrare l'attenzione sulla nuova metafora che è stata impiegata per descrivere il fenomeno azienda. Prima di farlo, però, è bene sottolineare che la stessa non si sostituisce a quella precedente, ma serve solo a completarla. L'uso combinato di diverse metafore consente, infatti, agli studiosi delle scienze organizzative e manageriali di rispondere all'intrinseca complessità del sistema aziendale. Ogni metafora, così come ogni teoria ad essa sottesa, è inevitabilmente incompleta e parziale (Morgan, 1998). Solo attraverso l'adozione simultanea di prospettive multiple è, dunque, possibile sviluppare una visione sufficientemente articolata e completa delle molteplici sfaccettature che caratterizzano le organizzazioni moderne. Come fa correttamente notare l'autore di *Images of organization*, è, infatti, sempre e comunque sbagliato affrontare la complessità cercando di semplificare il ragionamento; è vero, semmai, il contrario: più l'oggetto di indagine diviene complesso, maggiore deve essere il livello di complessità e di sofisticazione del pensiero che viene richiesto per comprenderlo appieno. Nel caso specifico, alla metafora che vede l'organizzazione come un "sistema meccanico" si affianca quella che interpreta lo stesso oggetto come un "organismo vivente", vale a dire come un'entità che ricerca costantemente un equilibrio dinamico all'interno del proprio ecosistema di riferimento, attraversando e vivendo fasi evolutive più o meno intense. Si noti che questo approccio implica un atteggiamento radicalmente diverso nei confronti del rischio. In un sistema meccanico, la variabilità rappresenta un problema da eliminare. Al contrario, per un organismo vivente, la capacità di adattarsi ai cambiamenti dell'ecosistema è essenziale per la sopravvivenza: la variabilità, quindi, non va repressa, ma valorizzata come opportunità da sfruttare.

Come già si è in parte anticipato, il passaggio dalla metafora della "macchina" a quella dell'"organismo vivente" comporta anche un cambiamento nella concezione delle unità

elementari che compongono il sistema aziendale. Nell'impostazione tradizionale, le posizioni organizzative sono definite dall'alto secondo una logica simile al disegno di un sistema meccanico. Ogni posizione è concepita per svolgere una funzione specifica e i collegamenti tra le unità sono stabiliti attraverso sistemi di pianificazione e controllo centralizzati. L'ordine, dunque, è imposto dall'alto, se non dall'esterno (attraverso l'attività di "disegno", di "progettazione" del sistema). Nella visione organicista, soprattutto nelle sue versioni più radicali, questa impostazione viene ampiamente superata. Con l'adozione dei principi del "decentramento radicale", le cellule vitali dell'organizzazione diventano team multifunzionali, con configurazione variabile e ampia autonomia decisionale e operativa. Questi team lavorano sulla base di obiettivi sintetici e sfidanti, definiti in sede locale sulla base di una logica molto simile a quella imprenditoriale (Bossert, Kretzberg e Laartz, 2018). In alcuni casi, la dimensione e la composizione delle squadre sono decise direttamente dai membri stessi, enfatizzando un alto livello di empowerment e responsabilità integrale (end-to-end accountability (McKinsey Agile Team, 2021). I sistemi aziendali in tal modo concepiti, insomma, non vengono organizzati dall'esterno, ma si auto-organizzano. In un contesto del genere, cambiano evidentemente in maniera radicale i ruoli assegnati alle diverse figure manageriali: "nel modello emergente [...] i manager di prima linea sono gli imprenditori, gli strateghi e i decisori, che creano e rispondono costantemente a nuove opportunità per l'azienda; i manager intermedi sono gli integratori orizzontali che costruiscono competenze in tutta l'organizzazione (e con i partner esterni); e i top manager forniscono ispirazione e un senso di scopo, sfidando spesso lo *status-quo* (Hope e Fraser, 1997). Non solo. Deve cambiare, evidentemente, anche la cultura di base che governa le relazioni di dipendenza reciproca e regola l'interazione tra i diversi operatori. Diventa, infatti, essenziale la capacità dei gestori di creare le condizioni necessarie affinché l'attività aziendale si sviluppi all'interno di un ambiente culturale e strutturale che incoraggi la creatività, favorisca l'innovazione e promuova l'adattabilità (Roberts, 2007; Balzano e Bortoluzzi, 2024).

A questo punto una domanda sorge pressoché spontanea: può l'attività di "pianificazione" svolgere ancora un ruolo positivo in un sistema organizzativo così congegnato?

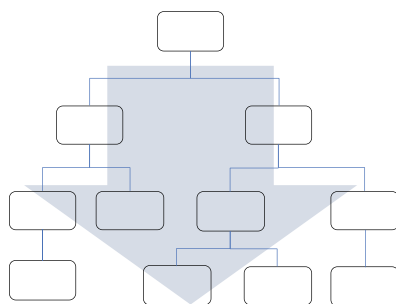
La risposta, contrariamente a quanto ci si può probabilmente attendere di primo acchito, è assolutamente positiva. Chiaramente devono cambiare, però, le modalità con cui tale attività viene, di fatto, svolta. Invece di essere realizzato in logica prettamente gerarchica (e dunque secondo una sequenza per la quale gli obiettivi di livello più elevato, inizialmente individuati dal "vertice strategico", vengono successivamente declinati in obiettivi di livello inferiore e legati al sistema premio-sanzioni) il "piano" deve essere sviluppato in ottica collaborativa e trasversale. In tale ottica l'insieme delle relazioni di causa-effetto che lo sintetizzano si determinano quale risultato dello sforzo contemporaneo di pianificazione compiuto da soggetti diversi, che si interrelazionano tra di loro. Gli obiettivi sintetici e sfidanti che ciascuna componente del sistema aziendale pone a sé stessa servono come strumenti di ricerca delle alleanze orizzontali all'interno dell'organizzazione e come strumento di coordinamento degli sforzi collettivi. In tal modo la metodologia di controllo diagnostico qui esaminata favorisce coalizioni e collaborazioni basate su interessi comuni. Naturalmente perché un simile processo di "convergenza" verso la formazione di alleanze funzionali al raggiungimento degli obiettivi collettivi possa concretamente avvenire è necessario che ogni membro dell'organizzazione conosca gli obiettivi dei propri colleghi, e i risultati dagli stessi raggiunti, e ciò del tutto indipendentemente dalla posizione gerarchica che lo contraddistingue. All'interno di questo canone realizzativo dei sistemi di controllo diagnostico viene, pertanto, promossa la condivisione totale degli obiettivi e dei risultati raggiunti a tutti i livelli, eliminando la compartimentazione tipica dei sistemi tradizionali di misurazione delle performance.

Sulla base di quanto si è sin qui detto non è, dunque, affatto un caso se il "protocollo collettivo per la fissazione degli obiettivi" denominato OKR - ovvero una delle forme innovative di sviluppo della logica di controllo di tipo diagnostico che ha ricevuto maggiore attenzione da parte del pubblico e degli esperti - viene definito dai suoi stessi propugnatori come: "la metodologia gestionale volta ad assicurare che l'intera

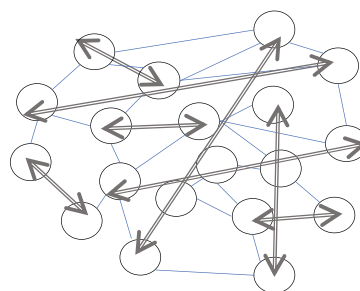
organizzazione concentri i propri sforzi sulle medesime tematiche considerate rilevanti, in maniera trasversale lungo tutta la dimensione organizzativa” (Doer, 2005). Una simile definizione enfatizza, infatti, uno dei ruoli fondamentali assegnati, nell’analisi tradizionale dei meccanismi di controllo, al “piano”, ovvero quello di costituire uno strumento di “focalizzazione” dell’attenzione sulle tematiche considerate rilevanti a livello complessivo. Inoltre, implicita nella definizione stessa del sistema OKR, oltre che nelle modalità con le quali tale sistema deve essere di fatto implementato, vi è la funzione di “coordinamento dell’azione nel tempo e nello spazio (organizzativo)” che qualunque forma di pianificazione è portata fisiologicamente a svolgere. Si può dunque affermare che, anche in questo nuovo contesto, il piano continua a svolgere la sua funzione tradizionale - ovvero quella di fornire delle linee-guida di carattere generale che servono a orientare l’azione collettiva, conferendole un’unitarietà d’intenti che altrimenti rischierebbe di non avere - ma predisposto e sviluppato con modalità radicalmente diverse da quelle tradizionali (Tavola 3). Un’ulteriore importante differenza sta nel fatto che il piano non è più visto come strumento per ridurre i livelli di discrezionalità con cui agiscono i singoli operatori o, in altri termini, come un modo per ridurre il livello di scostamento dei risultati raggiunti rispetto agli obiettivi prefissati. Anzi, la possibilità che gli obiettivi previsti a piano vengano integralmente conseguiti viene interpretata come un indizio pressoché sicuro di una pessima attività di pianificazione. In tali situazioni vi è, infatti, il

forte sospetto che la predisposizione del piano sia stata svolta come un “esercizio collettivo di minimizzazione” che ha “risucchiato energia, tempo, divertimento e i grandi sogni” (Loeb M, 1995; Welch, 2005) dall’organizzazione. Si riconosce, insomma, esplicitamente, la possibilità che in un contesto in cui il raggiungimento degli obiettivi viene legato troppo strettamente al sistema di incentivazione del personale si possano generare delle dinamiche negoziali che portano a una sottostima dei risultati raggiungibili. Ciò, inoltre, è tanto più probabile quanto più elevata risulta l’asimmetria informativa tra chi opera e chi idealmente dovrebbe pianificare, come accade nei contesti competitivi moderni. All’interno del nuovo canone il compito assegnato agli obiettivi è, pertanto, diverso da quello riconosciuto all’interno dei sistemi di controllo diagnostico tradizionale: essi devono, infatti, generare un contesto lavorativo in cui predominano ambizione e sfida. Così concepiti gli obiettivi spingono gli operatori verso il pieno impiego delle proprie capacità e verso il superamento dei propri limiti, creando quella che è stata correttamente definita una “pressione imprenditoriale”. Naturalmente un’eccessiva enfasi su livelli di prestazione che rischiano di essere davvero difficili da raggiungere in concreto potrebbe anche generare ricadute negative sulla motivazione del personale (Hope e Player; 2012). Tali possibili conseguenze devono, naturalmente, essere adeguatamente considerate in sede di implementazione del sistema complessivo: le persone che operano in un contesto lavorativo simile devono essere accuratamente selezionate (non tutti

**Tavola 3 - Due diverse logiche di pianificazione**



Pianificazione con logica gerarchica: gli obiettivi di livello superiore sono declinati al livello successivo e collegati al sistema di premi e sanzioni. Il piano è individuato dal “top management” sulla base di un disegno unitario.



Piano in logica trasversale: gli obiettivi servono come strumenti per la ricerca di alleanze orizzontali e come mezzo per coordinare gli sforzi. Il piano viene creato per interconnettere gli sforzi di pianificazione di diversi attori.

amano la sfida e lo stress che da essa consegue: vi sono anche coloro che ambiscono principalmente a un lavoro di tipo impiegatizio, in cui soddisfazioni e responsabilità risultano in qualche modo attenuate) e - questo è ancora più importante - opportunamente formate. Non si può usare un sistema del genere in presenza di personale non adeguatamente preparato: fornire elevata motivazione a soggetti impreparati a svolgere il compito loro richiesto è, infatti, uno dei peggiori errori che può compiere il sistema di controllo. Inoltre, in termini generali è bene “sganciare” in qualche modo il sistema degli obiettivi da quello premi-sanzioni, almeno parzialmente. All'interno del protocollo OKR, ad esempio, gli obiettivi vengono normalmente suddivisi in due classi - “impegnati” e “aspirazionali” - con diverse conseguenze in caso di mancato raggiungimento.

## Conclusioni

Nel presente contributo sono state esaminate, in termini molto sintetici, le sfide poste dalle nuove modalità di concepire il contesto organizzativo e dalle nuove teorie manageriali ai sistemi di misurazione delle prestazioni. Lo si è fatto seguendo un percorso che ha visto dapprima sottolineare l'importanza di distinguere le forme di controllo “diagnostico” - concentrate sulla fissazione degli “obiettivi” - da quelle che, invece, mirano a gestire

le c.d. incertezze strategiche. Sotto tale profilo si sono rimarcate le differenti “logiche” di funzionamento dei due sottosistemi di controllo e ciò soprattutto al fine di ribadire la necessità di istituire delle forme di controllo diagnostico anche con riferimento ai contesti organizzativi moderni. L'attenzione è conseguentemente passata a esaminare le evoluzioni subite dai sistemi di questo tipo al fine di renderli compatibili con le nuove esigenze di controllo che promanano dai nuovi contesti competitivi e di mercato e dal conseguente modo innovativo di concepire i sistemi aziendali. In termini comparativi rispetto alle modalità tradizionali si è conseguentemente esaminato il nuovo modo di concepire il processo di pianificazione aziendale e, più in generale, il processo attraverso il quale vengono fissati gli obiettivi che devono guidare l'azione individuale e collettiva. Ciò ha comportato, di fatto, la necessità di alleggerire - almeno parzialmente - il vigoroso armamentario simbolico connesso alla teoria dello Scientific Management per esaminare visioni del sistema aziendale più duttili e moderne. Si sono in tal modo evidenziate due possibili modalità di progettazione e implementazione di un sistema di controllo diagnostico, una più tradizionale e una più moderna, le cui caratteristiche differenzianti sono riportate, per comodità del lettore, nella rappresentazione grafica proposta nella [Tavola 4](#).

**Tavola 4 - Due possibili modalità di realizzazione di un sistema di controllo diagnostico**

### SISTEMI DI CONTROLLO DIAGNOSTICO

#### TRADIZIONALI

- Logica gerarchica e verticale
- Scopo: «progettati per garantire il raggiungimento degli obiettivi pianificati»
- Meccanismo di coordinamento: “standardizzazione dell'output”
- Legati a sistemi di premi e sanzioni: incentivi monetari
- Presuppongono l'adeguatezza dell'allocazione delle risorse
- Rilascia attenzione alla gestione
- Gestito da “tecnici”

#### MODERNI

- Enfatizzano le relazioni trasversali
- Scopo: creare una «pressione imprenditoriale» all'interno dell'organizzazione
- Meccanismo di coordinamento: “coordinamento reciproco”
- Slegati dai sistemi di premi e sanzioni: incentivi non monetari
- La dotazione di risorse è volutamente inadeguata rispetto agli obiettivi perché si vogliono stimolare accordi trasversali
- Richiedono l'attenzione degli operatori

Tutto ciò permette di ribadire, una volta ancora, che al di là degli strumenti o dei dispositivi di controllo concretamente utilizzati, ciò che conta davvero - ai fini dell'efficacia del sistema di controllo complessivo - sono le modalità e le logiche con cui tali meccanismi sono progettati e collegati tra loro a sistema. Si deve, inoltre, sottolineare che l'utilità di un particolare dispositivo o di un insieme di meccanismi non può mai essere analizzata separatamente dalle relazioni che si instaurano con le altre strutture di controllo e ciò, tanto all'interno di un particolare sottosistema, quanto in termini più generali, ossia di collegamento del dispositivo in esame con altri dispositivi o sottosistemi usati in logica diversa.

## Bibliografia

- W. Aghina - A. De Smet - K. Weerda, "Agility: It rhymes with stability", in *McKinsey Quarterly*, 51 (4), 2015.
- M. Balzano - G. Bortoluzzi, *Strategic Agility in Dynamic Business Environments: Unveiling Foundations, Current Perspectives, and Future Directions*, Cham, 2024.
- M. Bazigos - A. De Smet - C. Gagnon, "Why agility pays", in *McKinsey Quarterly*, 51 (4), 2015.
- A.J. Berry - J. Broadbent - D. Otley, "The domain of organisational control", in *Management control: theories, issues and practices*, 1995, pagg. 3-16.
- B. Bogsnes, *Implementing beyond budgeting: Unlocking the performance potential*, Hoboken, 2016.
- O. Bossert - A. Kretzberg - J., Laartz, "Unleashing the power of small, independent teams", in *McKinsey Quarterly*, 18, (3), pagg. 67-75.
- R. Cooper - R. Slagmulder, "Micro-profit centers", *Management Accounting (USA)*, 79 (12), 1998, pagg. 16-8.
- R.A. D'Aveni, *Hypercompetition*, New York, 2010.
- B. De Rosa, "Il controllo nelle 'agile organizations': new wine or just new bottles?". in *Management Control*, 2022, 1, pagg. 121-48.
- B. De Rosa, "OKR: uno strumento per produrre focalizzazione, allineamento ed engagement" in *Controllo di gestione*, 2023, 2, pagg. 15-23.
- B. De Rosa, "Quali logiche di controllo in un mondo VUCA?" in *Controllo di gestione*, 2022, 5, pagg. 5-14.
- B. De Rosa, "Ruolo ed efficacia della 'misurazione' sono mutati?" in *Controllo di gestione*, 2022, 6, pagg. 5-13.
- J. Doerr, *Measure What Matters: The Simple Idea that Drives 10x Growth*, UK, 2005.
- P. Drucker, *The practice of management*, Abingdon, 2012.
- E. Flamholtz, "Effective organizational control: A framework, applications, and implications" in *European Management Journal*, 1996, 14 (6), pagg. 596-611.
- S. Ghoshal, "Bad management theories are destroying good management practices", in *Academy of Management Learning & Education*, 4 (1), 2005, pagg. 75-91.
- J. Hope - R. Fraser, "Beyond budgeting... breaking through the barrier to the 'third wave'" in *Management Accounting - London*, 1997, 75, pagg. 20-3.
- J. Hope - R. Fraser, *Beyond Budgeting*, Boston, 2003.
- J. Hope - S. Player, *Beyond performance management: Why, when, and how to use 40 tools and best practices for superior business performance*, Boston, 2012.
- A.G. Hopwood, "Looking across rather than up and down: on the need to explore the lateral processing of information", in *Accounting, Organizations and Society*, 1996, 6 (21), pagg. 589-90.
- A.M. Kruijs - R.F. Speklé - S.K. Widener, "The levers of control framework: An exploratory analysis of balance", in *Management Accounting Research*, 2016, 32, pagg. 27-44.
- M.Y. Lee - A.C. Edmondson, "Self-managing organizations: Exploring the limits of less-hierarchical organizing", in *Research in organizational behavior*, 2017, 37, pagg. 35-58.
- P. Leonardi - N. Contractor, "Better people analytics" in *Harvard business review*, 2018, 96 (6), pagg. 70-81.
- M. Loeb - J. Welch, *Lets fly on budgets, bonuses, and buddy boards*, New York, 1995, pagg. 145-7.
- McKinsey Agile Tribe, *The 5 trademarks of agile organizations*, New York, 2021.
- McKinsey, Company. *Profiting from Proliferation*, Chicago, 2006, pagg. 10.
- K.A. Merchant, "The control function of management" in *Sloan Management Review*, 1982, 23 (4).
- H. Mintzberg, "The strategy concept I: Five Ps for strategy", in *California management review*, 1987, 30 (1), pagg. 11-24.
- H. Mintzberg, *Understanding organizations... Finally!: Structuring in sevens*, Oakland, 2023.
- G. Morgan, *Images of organization: The executive edition*, Newbury Park, London, 1986.
- W.H. Newman, *Constructive control: Design and use of control systems*, 1975.
- H. Nørreklit, *A Philosophy of Management Accounting. A pragmatic Constructivist Approach*, Abdington, New York, 2017.
- D. Otley, "Trends in budgetary control and responsibility accounting", in A. Bhimani (Editor), *Contemporary Issues in Management Accounting*, Oxford, 2006.
- J. Roberts, *The modern firm: Organizational design for performance and growth*, Oxford, USA, 2007.
- R. Simons, *Control in an age of empowerment*, Boston, 2008. v, 55 p.p.
- R. Simons, *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Boston, 1995.
- F.W. Taylor, *Scientific management*, Routledge, 2004.
- S. Tessier - D. Otley, "A conceptual development of Simons' Levers of Control framework", in *Management accounting research*, 2012, 23 (3), pagg. 171-85.
- J. Welch - S. Welch - B. Primus - H. Winkelmann - S. Grawe - M. Szymczyk, *Winning*, New York, 2005.